

# Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Rechnungslegung

Begründet von Univ.-Prof. Dr. Manfred Straube

herausgegeben von

**Univ.-Prof. i.R. Dr. Manfred Straube**

Universität Wien

**Univ.-Prof. DDr. Thomas  
Ratka, LL.M.**

Universität für Weiterbildung Krems

**Dr. Roman Alexander  
Rauter**

Wien

---

103. Lieferung

(Ersetzt die 48. Lieferung, ausgegeben im Juni 2017)

**§§ 198–200**

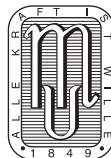
(Dezember 2023)

bearbeitet von

**Dr. Boris Kasapovic, MSc.  
(WU) BA**

Mitglied der OePR

**Mag. Christian Steiner**  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater



Wien 2023

MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung

**Zitiervorschlag:**

*Bearbeiter* in *Straube/Ratka/Rauter*, Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/Rechnungslegung<sup>3</sup> § . . . Rz . . .

*Kasapovic/Steiner* in *Straube/Ratka/Rauter*, Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/Rechnungslegung<sup>3</sup> § 198 Rz 3

*Bearbeiter* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG<sup>3</sup> § . . . Rz . . .

*Kasapovic/Steiner* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 198 Rz 3

### Inhalt der Bilanz

**§ 198.** (1) In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und unter Bedachtnahme auf die Grundsätze des § 195 aufzugliedern.

(2) Als Anlagevermögen sind die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

(3) *[aufgehoben durch BGBl I 2009/140, s § 906 Abs 21]*

(4) Als Umlaufvermögen sind die Gegenstände auszuweisen, die nicht bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

(5) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind.

(6) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind.

(7) Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit zum Zeitpunkt ihrer Begründung höher als der Ausgabebetrag, so ist der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufzunehmen und gesondert auszuweisen. Der eingesetzte Betrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibung zu tilgen.

(8) Für Rückstellungen gilt folgendes:

1. Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.

2. Rückstellungen dürfen 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.

3. Andere Rückstellungen als die gesetzlich vorgesehenen dürfen nicht gebildet werden. Eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung besteht nicht, soweit es sich um nicht wesentliche Beträge handelt.

4. Rückstellungen sind insbesondere zu bilden für

a) Anwartschaften auf Abfertigungen,

b) laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,

c) Kulanzen, nicht konsumierten Urlaub, Jubiläumsgelder, Heimfallasten und Produkthaftungsrisiken,

d) auf Gesetz oder Verordnung beruhende Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen.

(9) Bestehen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist bei einer sich daraus insgesamt ergebenden Steuerbelastung diese als Rückstellung für passive latente Steuern in der Bilanz anzusetzen. Sollte sich eine Steuerbelastung ergeben, so haben mittelgroße und große Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. A diese als aktive latente Steuern (§ 224 Abs. 2 D) in der Bilanz anzusetzen;

kleine Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 dürfen dies nur tun, soweit sie die unverrechneten Be- und Entlastungen im Anhang aufschlüsseln. Für künftige steuerliche Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen können aktive latente Steuern in dem Ausmaß angesetzt werden, in dem ausreichende passive latente Steuern vorhanden sind oder soweit überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verfügung stehen wird; diesfalls sind in die Angabe nach § 238 Abs. 1 Z 3 auch die substantiellen Hinweise, die den Ansatz rechtfertigen, aufzunehmen.

(10) Die Bewertung der Differenzen nach Abs. 9 ergibt sich aus der Höhe der voraussichtlichen Steuerbe- und -entlastung nachfolgender Geschäftsjahre; der Betrag ist nicht abzuzinsen. Eine Saldierung aktiver latenter Steuern mit passiven latenten Steuern ist nicht vorzunehmen, soweit eine Aufrechnung der tatsächlichen Steuererstattungsansprüche mit den tatsächlichen Steuerschulden rechtlich nicht möglich ist. Latente Steuern sind nicht zu berücksichtigen, soweit sie entstehen

1. aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts(Firmen)werts; oder
2. aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, der
  - a) keine Umgründung im Sinn des § 202 Abs. 2 oder Übernahme im Sinn des § 203 Abs. 5 ist, und
  - b) zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst;
3. in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen im Sinn des § 262 Abs. 1, wenn das Mutterunternehmen in der Lage ist, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenzen zu steuern, und es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird.

Die ausgewiesenen Posten sind aufzulösen, soweit die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen.

IdF BGBl I 2015/22.

**Übersicht**

	Rz
I. Gliederung der Bilanz (Abs 1) . . . . .	1
A. Allgemeines . . . . .	1
B. Anforderungen an die Gliederung . . . . .	3
C. Kriterien der Mindestgliederung . . . . .	8
D. Ausweis des Eigenkapitals . . . . .	12
1. Einzelunternehmer . . . . .	12
2. Personengesellschaften . . . . .	14
3. Kommanditgesellschaften . . . . .	19
4. Ausschüttung . . . . .	21/2
E. IAS/IFRS . . . . .	22/1
II. Anlage-/Umlaufvermögen (Abs 2 und Abs 4) . . . . .	23
A. Begriffe . . . . .	23
B. Zweck und Bedeutung der Unterscheidung . . . . .	26
C. Kriterien der Abgrenzung . . . . .	30
D. Abgrenzungsprobleme . . . . .	37

E. Umgliederung	44
1. Umgliederung von Anlage- in Umlaufvermögen	46
2. Umgliederung von Umlauf- in Anlagevermögen	48
F. IAS/IFRS	50/1
III. Aufwendungen für Ingangsetzung, Umstellung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes (Abs 3 alt)	51
IV. Rechnungsabgrenzungsposten (Abs 5 und 6)	72
A. Entwicklung und Begriffe	72
B. Zweck der Vorschrift	75
C. Voraussetzungen für den Ansatz von RAP	77
D. Bemessung der RAP	90
E. IAS/IFRS	92/1
V. Disagio, Geldbeschaffungskosten (Abs 7)	93
A. Disagio (Abgeld)	93
B. Geldbeschaffungskosten	103
C. Ausweis	107
D. IAS/IFRS	107/2
VI. Rückstellungen (Abs 8)	114
A. Inhalt der Regelung	114
1. Entwicklung	114
2. EU-GesRÄG 1996	115
B. Zweck des Ausweises von Rückstellungen	122
C. Abgrenzung gegenüber anderen Bilanzposten	124
D. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	131
E. Rückstellungen für drohende Verluste	144
F. Aufwandsrückstellungen	155
G. Sonstige Rückstellungen, nicht wesentliche Rückstellungen	163
1. Sonstige Rückstellungen	163
2. Nicht wesentliche Rückstellungen	164
H. Rückstellungsbegriff im Ertragsteuerrecht	165
I. IAS/IFRS	166/2
VII. Steuerabgrenzung (Abs 9 und 10)	167
A. Einleitung	167
B. Zweck der Regelung	169
C. Fallgruppen	170
D. Berechnung der Abgrenzung	175
E. Verlustvorträge	179
F. Personengesellschaften	183
G. Gruppenbesteuerung	184
H. Ausnahmen, Umgründungen	186
I. IAS/IFRS	193

### I. Gliederung der Bilanz (Abs 1)<sup>1</sup>

**Literatur:** AFRAC, Stellungnahme 18: Eigenkapital bei der GmbH & Co KG (Dezember 2015); AFRAC, Stellungnahme 3: Anteilsbasierte Vergütungen (UGB) (März 2023); Bertl, Änderung des bilanzpolitischen Spielraumes für alle Vollkaufleute, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe (Hrsg), Die neuen Rechnungslegungsvorschriften für Klein- und Mittelbetriebe (1992) 1; Bertl/Hirschler, Unterlassene Zuschreibungen und unversteuerte Rücklagen nach dem RÄG 2014, RWZ 2014, 359; Eberhartinger, Bilanzausweis von materiellem Eigenkapital, RWZ 1995, 322; Eberhartinger, Bilanzierung und Besteuerung von Genussrechten, stillen Gesellschaften und Gesellschafterdarlehen (1996); Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>12</sup> (2019); Feil/Perkounigg/Schnabl/Igerz, Die Kommanditgesellschaft<sup>2</sup> (1984); Großfeld/Luttermann,

<sup>1</sup> Die vorliegende Kommentierung beruht auf der Kommentierung von Prof. Christian Nowotny † in der 48. Lfg zu diesem Kommentar.

Bilanzrecht<sup>4</sup> (2005); *Hamerle*, Die Gliederungsvorschriften im neuen österreichischen Rechnungslegungsrecht, FJ 1988, 109; *Hirschler/Jost*, Abfertigungsrückstellung und Umwandlung, RdW 2000, 575; *Herrmann*, Zur Bilanzierung bei Personenhandelsgesellschaften, WPg 1994, 500; *Hlawenka*, Der Eigenkapitalausweis bei Personenhandelsgesellschaften (1995); *Hütten/Lorson/Haustein* in *Kütting/Weber* (Hrsg), HB Rechnungslegung § 247 (35. Lfg, März 2022); *Kasapovic*, Die Eignung der IFRS als Ausschüttungsbemessungsgrundlage, RvSt 3/2022, 6; *Lübbig/Kühnel* in *Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger* (Hrsg), Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> (2020) § 2; *U. Huber*, Gesellschafterkonten in der Personengesellschaft, ZGR 1988, 1; *IDW*, Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS HFA 7) (2017); *Igerz*, Der Einfluss des Gesellschaftsrechts auf die Gestaltung des Jahresabschlusses einer Kommanditgesellschaft nach den Bestimmungen des RLG, GesRZ 1992, 116; *Müller* in *Baetge/Kirsch/Thiele* (Hrsg), Bilanzrecht (91. Lfg, 3/2020) § 247; *Ch. Nowotny*, Das negative Eigenkapital, in *Bertl et al*, Eigenkapital (2004); *Ch. Nowotny*, Gewinn, Entnahmen und Eigenkapital bei der GmbH & Co KG, in *GedS Arnold, GmbH & Co KG*<sup>2</sup> (2016) 63; *Ch. Nowotny*, Rechnungslegung bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, GesRZ 2016, 118; *Platzer*, Der Entwurf zum Rechnungslegungsgesetz 1989, SWK 1988, DK 1; *Rabel*, Der Eigenkapitalausweis der GmbH und GmbH & Co KG, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (Hrsg), Die neuen Rechnungslegungsvorschriften für Klein- und Mittelbetriebe (1992) 99; *Reich-Rohrwig/Schneider*, Wesentliche Neuerungen im Recht der Personengesellschaften nach dem UGB, eolex 2006, 389; *Ruppe/Jud*, Der negative Kapitalanteil des Kommanditisten (1975); *Samer*, Die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung für Nicht-Kapitalgesellschaften, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (Hrsg), Die neuen Rechnungslegungsvorschriften für Klein- und Mittelbetriebe (1992) 179; *Schulze-Osterloh*, Die Rechnungslegung der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, ZHR 1986, 403; *Schwarz/Fritz-Schmid*, Die bilanzielle Behandlung von Anteilen an einer Personengesellschaft, Die Ertrags- und Aufwandserfassung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene, SWK 19/2009, W 67; *Seicht*, Über die (neuerliche) Reformbedürftigkeit des Rechtes des kaufmännischen „Jahresabschlusses“ (RLG), GesRZ 1994, 265; *Sterl*, Ausweis der Gewinnverrechnung der Kommanditisten in der Bilanz einer Personengesellschaft (KG) – Gewinnentnahmeansprüche sind als Fremdkapital auszuweisen, SWK 2001, W 131; *Straube*, „Geschäftsführerbezug“ des Kommanditisten und Gesellschafterhaftung, GesRZ 1980, 1; *H. Torggler*, Rechnungslegungsreform und Recht der Personengesellschaften, AnwBl 1988, 547; *Weber*, UGB. Detailfragen des neuen Unternehmensgesetzbuches, per saldo 2005, H 5, 14; *Wünsch*, Die Gesellschafterkonten einer Personengesellschaft in juristischer Sicht, GesRZ 1974, 34.

### A. Allgemeines

- 1 Die Bestimmung wurde im Zuge des **HaRÄG** (BGBl I 2005/120) lediglich an die neue Terminologie angepasst. Im Rahmen des Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetzes 2010 (RÄG 2010 BGBl I 2009/140) wurde Abs 3 aufgehoben. Mit dem RÄG 2014 (BGBl I 2015/22), das die „neue“ Bilanz-Richtlinie (RL 2013/34/EU, in der Folge BilanzRL) umgesetzt hat, ist es zu einigen Veränderungen gekommen. Insb wurde das Aktivierungswahlrecht für das Disagio in Abs 7 in eine Aktivierungspflicht geändert. Die Steuerabgrenzung ist in Abs 9 und 10 durch den Wechsel zum bilanzorientierten Konzept grundlegend geändert worden.

Ebenso wie im deutschen HGB enthält der erste Abschnitt des 3. Buches des UGB keine Gliederungsschemata für Bilanz und GuV. Wegen der fehlenden Publizitätspflicht des Jahresabschlusses jener Unternehmer, die ausschließlich unter den ersten Abschnitt fallen (die also weder Kapitalgesellschaft noch diesen gleichgestellte Rechtsträger sind), sowie wegen der im Hinblick auf die Größe des Unternehmens und die rechtliche Ausgestaltung sehr unterschiedlichen Anforderungen an die Aufgaben des Jahresabschlusses wäre die Anordnung eines **Mindestgliederungsschemas** wenig zweckmäßig. Der im RLG-Ministerialentwurf 1988 enthaltene Verweis auf das Gliederungsschema für große Kapitalgesellschaften bei großen, der Abschlussprüfung zu unterwerfenden Unternehmen ist zusammen mit dieser Gruppierung in das Gesetz dann nicht aufgenommen worden (vgl JAB zu Z 9 lit c, 1379 BlgNR 17. GP). In Abs 1 ist lediglich die Nennung der un versteuerten Rücklagen durch das RÄG 2014 entfallen.

- 2 Funktionell entspricht § 198 Abs 1 der Regelung im § 247 Abs 1 dHGB; die Bestimmung des österreichischen Rechts geht über das dHGB insofern hinaus, als sie ausdrücklich zwischen

Verbindlichkeiten, Rückstellungen und RAP unterscheidet. Durch den Verweis auf § 195 wird für die Aufgliederung der im Gesetz aufgezählten Hauptposten angeordnet, dass dafür die GoB sowie die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögenslage maßgeblich sind. Dies wird im dHGB – inhaltlich gleichwertig – damit zum Ausdruck gebracht, dass Bilanz und GuV „hinreichend aufzugliedern“ sind (vgl ErläutRV RLG, 1270 BlgNR 17. GP, zu § 197 Abs 1). Da die BilanzRL nur für Kapitalgesellschaften und verdeckte Kapitalgesellschaften gilt, kann aus ihr für die Auslegung des § 198 Abs 1 nichts gewonnen werden. Für die Gliederung der GuV wird in § 200 dieselbe Regelungstechnik verwendet. Durch das RÄG 2014 kam es in Abs 1 zur Streichung des Ausweises von un versteuerten Rücklagen.

**ErläutRV RÄG 2014 zu § 198 Abs 1, 367 BlgNR 25. GP 7:**

„Aufgrund der Vollharmonisierung von Angaben für kleine Unternehmen könnte fraglich sein, inwieweit der Ausweis unverteuerter Rücklagen noch vorgesehen werden kann. Dies wird zum Anlass genommen, auf die Ausweispflicht unverteuerter Rücklagen zur Gänze zu verzichten, wie dies auch vom AFRAC empfohlen wurde. Soweit in unverteuerten Rücklagen passive latente Steuern enthalten sind, sind diese in einer entsprechenden Rückstellung auszuweisen. Diese Änderung bedingt auch eine Änderung in den Gliederungsschemen: auf der Passivseite der Bilanz (§ 224 Abs. 3) entfällt der Posten B, die nachfolgenden Posten rücken um einen Großbuchstaben im Alphabet vor. In der GuV (§ 232 Abs. 2 und 3) entfällt die Auflösung von und die Zuweisung zu unverteuerten Rücklagen. Das Übergangsrecht (§ 906 Abs. 31) sieht vor, dass bestehende unverteuerte Rücklagen unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen sind, soweit nicht darin enthaltene passive latente Steuern den Rückstellungen zuzuführen sind. Die Änderung braucht nicht über die GuV geführt werden, zumal in der Bilanz zum 31. 12. 2016 auch die entsprechenden Positionen (bisher § 231 Abs. 1 Z 23 und Z 26 bzw. Abs. 2 Z 22 und Z 25) in der GuV entfallen. Siehe auch die Erläuterungen zu § 906 Abs. 36. Sollten Investitionszuschüsse unter den unverteuerten Rücklagen ausgewiesen sein, sind diese von der Umgliederung ins Eigenkapital nicht betroffen, sondern passivseitig in die passiven Rechnungsabgrenzungsposten umzugliedern (vgl. Hirschler/Sulz/Schaffer in Hirschler [Hrsg.], Bilanzrecht, § 224 Rz 79).“

Die **Übergangsregelung** in § 906 Abs 31 sieht vor, dass unverteuerte Rücklagen im ersten Geschäftsjahr, das nach dem 31. 12. 2015 beginnt, unmittelbar in die Gewinnrücklage einzustellen sind, soweit nicht darin enthaltene passive latente Steuern rückzustellen wären. Diese Änderung ist nicht über die GuV zu führen (s *Hilber in U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 1a).

## B. Anforderungen an die Gliederung

Über den Verweis auf § 195 ergibt sich, dass die für die Gliederung maßgeblichen Grundsätze **3** der Klarheit und Übersichtlichkeit anzuwenden sind (vgl *Hütten/Lorson/Haustein in Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 10 und 17; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek in Zib/Dellingner*, UGB § 198 Rz 3, der zutreffend auf § 195 verweist). Sondervorschriften gelten etwa für Banken und Sparkassen (§ 43 BWG), für Versicherungen (§ 144 VAG) und gemeinnützige Bauvereinigungen (§ 23 Abs 2 WGG) sowie für Universitäten (§ 16 Abs 2 UG).

Durch die Aufgliederung der Posten in der Bilanz soll die Zusammensetzung der Vermögensgegenstände und Schulden aufgezeigt werden, um daraus Schlüsse für die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens ableiten zu können. Wesentliche Gesichtspunkte dafür sind va die Gliederung der Aktiva nach ihrer Zweckwidmung bzw beabsichtigten Verwendung im Unternehmen (Anlage- bzw Umlaufvermögen) und ihrer äußeren Beschaffenheit (Immobilien, Maschinen, Wertpapiere etc); für die Passiva ist va die Art der Kapitalbeschaffung sowie, dies gilt sowohl für Aktiva als auch für Passiva, die Aufgliederung nach dem Grad der Realisierbarkeit und nach dem Risikograd der einzelnen Schätzungen wesentlich (zB gesonderter Ausweis von Immaterialgütern und Rückstellungen; vgl dazu *Leffson*, GoB<sup>7</sup> 212; *Müller in Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 91. Lfg 3/2020, § 247 Rz 31 ff).



- 5 Nach diesen Gesichtspunkten sind die in Abs 1 angeführten Bilanzposten weiter aufzugliedern. Der Wortlaut der Bestimmung gibt klar zu verstehen („gesondert auszuweisen **und** unter Bedachtnahme . . .“), dass mit der Aufgliederung nur in die im Gesetz ausdrücklich angeführten Posten der Bestimmung nicht Genüge getan wird (s *Hütten/Lorson/Haustein in Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 10; vgl auch die deutsche Regierungsbegründung zu § 247 Abs 1 dHGB in *Biener/Berneke*, BiRiLiG 74). Diese im Gesetzestext verankerte Ergänzung ist lediglich klarstellender Natur, da eine dem Aggregationsgrad des Abs 1 immanente Darstellung bereits nach den GoB als unzureichend anzusehen wäre (s ähnlich hierzu *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 5). Nur bei ganz einfach strukturierten Kleinunternehmen ist es im Einzelfall denkbar, dass ausnahmsweise dem § 195 durch die Aufgliederung auf die im Gesetz angeführten Hauptgruppen entsprochen wird. Dies ist gegenüber der strengeren Auffassung zu § 247 Abs 1 dHGB insofern vertretbar, da in Abs 1 für die bilanzielle Differenzierung notwendige Posten ausdrücklich genannt werden, die in der deutschen Regelung fehlen (s auch *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 6; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 4).
- 6 An den oben genannten Anforderungen an die Bilanzgliederung orientiert sich das für Kapitalgesellschaften vorgesehene Gliederungsschema des § 224. Es hat deshalb auch für die rechnungspflichtigen Unternehmer des allgemeinen Teiles des UGB zumindest eine Vorbildfunktion (vgl *Platzer*, SWK 1988, DK 5; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 6; *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 4; *Maschek/Csokay* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 198 Rz 3; *Hütten/Lorson/Haustein* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 11). Insb sind aus dem gesonderten Abschnitt über Kapitalgesellschaften die Darstellung der Bilanz in Kontoform (*Hamerle*, FJ 1988, 110), die formelle Bilanzkontinuität iSd § 223 Abs 1 (vgl *Schulze-Osterloh*, ZHR 1986, 426) und die dort vorgenommenen begrifflichen Definitionen (zB §§ 227f) anzuwenden. Aus dem Abschnitt über Kapitalgesellschaften ergibt sich auch das allgemeine Gebot, Abschreibungen und Wertberichtigungen nur aktivisch vorzunehmen. Ebenso ist die Regelung zu übernehmen, dass Wechsel als Wertpapiere nur ausgewiesen werden dürfen, wenn die Forderung daraus dem Unternehmer vom Grundgeschäft losgelöst zukommt (§ 225 Abs 4). Als Obergrenze für eine gebotene Aufgliederung des Jahresabschlusses von Unternehmern ist die Gliederung für Kapitalgesellschaften anzusehen (vgl auch *Biener/Berneke*, BiRiLiG 73); folglich wird eine über den § 224 hinausgehende Aufgliederung der Bilanz nur in Ausnahmefällen geboten sein. Die unter den allgemeinen Teil fallenden Unternehmer sind von der Erstellung eines Anlagenspiegels, der Angabe der Vorjahreszahlen sowie von Erläuterungen zu Bilanz und GuV (Anhang) nicht betroffen (vgl *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 6; *Müller* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 91. Lfg, § 247 Rz 40 ff). Nur in Einzelfällen kann aber auch § 195 gebieten, in Form von Fußnoten zur Bilanz auf Umstände hinzuweisen, deren Nichterkennen ein möglichst getreues Bild verhindern würde und die wesentlich sind. Nach einer teilweise vertretenen Ansicht ist es zulässig, die Bilanz statt in der üblichen Kontoform auch in Staffelform aufzustellen (s etwa *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 3; ebenso *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 10); wengleich dies nicht unmittelbar aus dem Gesetz ableitbar ist, so steht die Anwendung der Staffelform aus unserer Sicht nicht im Einklang mit den GoB, insb nicht mit dem Grundsatz der Übersichtlichkeit. Dies lässt sich etwa auch der langjährigen Übung in Österreich entnehmen, die eindeutig der Kontoform den Vorzug gibt. Denn nur mithilfe der kontenförmigen Darstellungsvariante lassen sich Vermögensgegenstände und Schulden im Lichte einer übersichtlichen Erkennbarkeit der Vermögens- und Finanzlage abbilden (s ähnlich hierzu aus Sicht des dHGB *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 7; klarstellend zur beobachtbaren Praxisübung ebenso *Brightwell/Eberhartinger* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 17. Lfg, § 198 Abs 1–4 Rz 3).



Für bestimmte Posten ist außerhalb von Abs 1 ein besonderer Ausweis ausdrücklich vorgeschrieben, sodass im Falle ihres Ansatzes deren gesonderte Bezeichnung jedenfalls geboten ist. Dies gilt gem § 198 Abs 3 für bis zum 31. 12. 2010 aktivierte Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen und gem § 198 Abs 7 für ein Disagio. § 198 Abs 3 war bis zum Inkrafttreten des RÄG 2010 analog auf einen aktivierten Firmenwert anzuwenden, der als Differenzgröße (vgl § 203 Abs 5) ebenfalls den Charakter einer Bilanzierungshilfe hat, deren gesonderter Ausweis wegen der unterschiedlichen Einschätzung ihrer Bedeutung gegenüber den anderen Bilanzposten geboten ist. **7**

### C. Kriterien der Mindestgliederung

Für die an die Gliederung zu stellenden Anforderungen wird es va auf die Größe des Unternehmens, dessen Geschäftstätigkeit und dessen Rechtsform ankommen. Je größer und komplexer ein Unternehmen ist, desto mehr Angaben werden für eine Beurteilung seiner Lage erforderlich sein. Die Rechtsform ist insofern von Bedeutung, als die Informationsinteressen der an der Geschäftsführung nicht beteiligten Gesellschafter auch bei der Gliederung von Bilanz und GuV durch entsprechende Aufschlüsselung der Posten zu berücksichtigen sind (s auch § 195 Rz 23ff). Dabei wird va auf die Offenlegung der Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und den Gesellschaftern Wert zu legen sein. **8**

Hinsichtlich der Aufgliederung der Aktivseite wird es überwiegend als erforderlich angesehen, dass das Anlagevermögen zumindest in die Posten „Immaterielle Vermögensgegenstände“, „Sachanlagen“ und „Finanzanlagen“ aufgegliedert wird. Für das Umlaufvermögen wird der gesonderte Ausweis der Posten „Vorräte“, „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“, „Wertpapiere und Anteile“ sowie „Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten“ gefordert (vgl auch *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 7; *Biener/Berneke*, BiRiLiG 73, die als Untergrenze auf das Gliederungsschema für kleine [vgl § 266 Abs 1 Satz 3 dHGB] Kapitalgesellschaften verweisen; *Schubert/Berberich* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 247 Rz 55, die auf das Gliederungsschema für Kleinstkapitalgesellschaften in § 266 Abs 1 Satz 4 dHGB hinweisen; *Kleindiek* in *Großkomm Bilanzrecht* § 247 Rz 8; weniger weitgehend *Hütten/Lorson/Haustein* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 13 und 17). Für die Passivseite ist zumindest der gesonderte Ausweis des Sozialkapitals innerhalb der Rückstellungen geboten, weil für dieses besondere Bewertungsregeln gelten (s auch *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 7). Die Verbindlichkeiten sind so aufzugliedern, dass ein grober Eindruck über ihre Fristigkeit (zB Bank, Lieferanten, Gesellschafter) erreicht wird (vgl *Ballwieser* in *MünchKomm HGB*<sup>4</sup> § 247 Rz 13; strenger hierzu *Geist* in *Jabornegg*, HGB § 198 Rz 2, der für Orientierungszwecke zwingend ein Abstellen auf das Gliederungsschema für Kapitalgesellschaften verlangt [vgl *Maschek/Csokay* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 198 Rz 3]; ebenso *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 7; Beispiele zur Mindestgliederung bei *Lenz* in *HdJ* VI/1 Rz 19). Die Notwendigkeit zum Ausweis steuerlicher Sonderposten, wie bspw die Bewertungsreserve oder sonstige unversteuerte Rücklagen, ist seit dem RÄG 2014 als obsolet anzusehen (vgl *Bertl/Hirschler*, RWZ 2014, 359). **9**

Darüber hinaus kann nicht nur aufgrund der Größe des Unternehmens, sondern va auch wegen der besonderen Bedeutung einzelner Posten für ein Unternehmen eine weitgehendere Darstellung geboten sein (zB bei einem Produktionsbetrieb durch Aufgliederung der Vorräte in Erzeugnisse und Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, vgl auch *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 9). Der in der deutschen Literatur oft anzutreffende Hinweis auf das dort gesetzlich vorgegebene Mindestgliederungsschema für kleine Kapitalgesellschaften ist für die österreichische Rechtslage nicht übertragbar, da die Unterscheidung zwischen den Größenklassen gem § 221 für die Tiefe der Aufgliederung kaum Bedeutung hat (vgl die §§ 278f, die aber nur für die Offenlegung gelten). Das UGB enthält für das Gliederungssche- **10**

ma von Kleinstkapitalgesellschaften keine Erleichterungen, diese sind nur für die Offenlegung einer GmbH vorgesehen (§ 278 Abs 1).

- 11 In Personengesellschaftsverträgen wird manchmal darauf hingewiesen, dass der Jahresabschluss nach aktienrechtlichen Grundsätzen aufzustellen und uU auch zu prüfen ist. Im Zweifel wird diese Klausel sich nur auf die Gliederung von Bilanz und GuV beziehen, sodass daraus keine Verpflichtung zur Aufstellung von Anhang und Lagebericht abzuleiten ist (s hierzu bereits *H. Torggler*, AnwBl 1988, 555f, der zu Recht auf die in der Gesellschaft feststellbare Übung verweist).

## D. Ausweis des Eigenkapitals

### 1. Einzelunternehmer

- 12 Bei einem **Einzelunternehmer** ergibt sich das Eigenkapital zum Bilanzstichtag aus einer Saldogröße zwischen dem Vermögen, das dem Unternehmen gewidmet ist, zuzüglich Bilanzierungshilfen und aktive RAP abzüglich der dem Unternehmen zuzurechnenden Schulden (zuzüglich etwaiger passiver RAP).
- 13 Der Gewinn/Verlust eines Geschäftsjahres kann nach verbreiteter Ansicht (vornehmlich innerhalb der dHGB-Literatur) direkt verrechnet werden, ebenso seien die durch Einlagen und Entnahmen bewirkten Eigenkapitaländerungen nicht gesondert auszuweisen (vgl *Justenhoven/Roland* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 132; *Müller* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 91. Lfg, § 247 Rz 214; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 247 Rz 75; ebenso *Brightwell/Eberhartinger* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 17. Lfg, § 198 Abs 1–4 Rz 14; *Hütten/Lorson/Haustein* verlangen keine über die Darstellung des Kapitalanteiles hinausgehende Untergliederung, erachten aber eine Darstellung der Entwicklung des Eigenkapitals für sinnvoll, in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 32). Dies ist mit § 195 nicht in Einklang zu bringen, denn der Einzelunternehmer soll durch den Jahresabschluss einen Eindruck von der Entwicklung seines Unternehmens erhalten und seine Entscheidungen, insb auch über seine Entnahmen, daran ausrichten. Es ist daher die Darstellung der Ursachen von Eigenkapitalveränderungen geboten (vgl auch *Rückle/Klatte* in *Leffson/Rückle/Großfeld*, HURB 122f; *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 12; *Maschek/Csoy* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 198 Rz 6; *Brightwell/Eberhartinger* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 17. Lfg, § 198 Abs 1–4 Rz 14; nach *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 6 sind drei Unterposten, nämlich der Vorjahreswert, der Saldo aus Einlagen und Entnahmen sowie der Jahresgewinn/-verlust, ausreichend). Ist dem Unternehmen kein Eigenkapital mehr gewidmet, ist zweckmäßigerweise der Negativbetrag unter der Bezeichnung „Negatives Eigenkapital“ auszuweisen. Anders als bei Kapitalgesellschaften ist auch der Ausweis auf der Aktivseite möglich, da die Regelung in § 225 Abs 1 nicht als GoB anzusehen ist (vgl *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 11; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 10; *Hütten/Lorson/Haustein* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 33; aA etwa *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 247 Rz 75, die ausschließlich einen aktivseitigen Ausweis als zulässig erachten).

### 2. Personengesellschaften

- 14 Bei eingetragenen **Personengesellschaften** (zur GesBR *Ch. Nowotny*, GesRZ 2016, 118) bereiten die vielfältigen Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern für die Abgrenzung des Eigenkapitals Probleme. Soweit die Gesellschafter wie Dritte in Leistungsbeziehungen zur Gesellschaft treten, sind die sich daraus ergebenden Ansprüche und Verpflichtungen unter den entsprechenden Posten auszuweisen. Abgrenzungsprobleme können sich bei sog „Verrechnungskonten“, Gesellschafterdarlehen und Entlohnungsansprüchen für

Arbeitsleistungen der Gesellschafter ergeben. Ein Dienstverhältnis zur Gesellschaft wird überwiegend nur für den Kommanditisten als möglich anerkannt, wobei auch hier immer zu prüfen ist, ob die Leistungspflicht sich nicht aus einer Erweiterung der gesellschaftsvertraglichen Pflichten ergibt (vgl. *Jabornegg/Artmann* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>3</sup> § 164 Rz 12; *Hirschler/Jost*, RdW 2000, 575 f; *Straube*, GesRZ 1980, 4). Es gibt aber keinen Grund, bei dem persönlich haftenden Gesellschafter ein neben dem Gesellschaftsverhältnis bestehendes getrenntes Dienstverhältnis abzulehnen (vgl. auch *Krejci* in *Krejci*, RK UGB § 121 Rz 14), selbst wenn dieser an der gesellschaftsrechtlich geprägten Geschäftsführung (§§ 114f) nicht beteiligt ist (*Kraus* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 114 Rz 7ff, wonach sich ein Gesellschafter aufgrund eines Drittverhältnisses zu Dienstleistungen verpflichten kann). Bezüge aus derartigen Rechtsverhältnissen führen zu keiner die Einlage mindernden Entnahme. Die Regelung der Ansprüche im Gesellschaftsvertrag schließt ein eigenes Dienstverhältnis noch nicht aus; Indiz für ein Dienstverhältnis ist etwa auch die Bestimmung, dass Bezüge als gewinnmindernder Aufwand in den Jahresabschluss einzustellen sind. Anderenfalls stellt sich bei aus dem Gesellschaftsverhältnis beruhenden Ansprüchen dies als eine besondere Gewinnverteilungsabrede dar (vgl. §§ 121 und 167 UGB, wonach Gesellschaftern, die zur Leistung von Diensten verpflichtet sind und keine Beteiligung am Vermögen halten, mangels anderer Vereinbarung ein angemessener Teil des Jahresgewinns zuzuweisen ist).

Abgrenzungsprobleme ergeben sich weiters bei der aus dem Gesellschaftsvertrag manchmal nicht klar beantwortbaren Frage, ob nicht entnommene Gewinne eine Forderung des Gesellschafters darstellen oder sein Kapitalkonto erhöhen bzw ob Entnahmen als Herabsetzung des Kapitalkontos oder als Gewährung eines Darlehens durch die Gesellschaft an den Gesellschafter anzusehen sind. Die Bezeichnung der für die Buchung dieser Vorgänge notwendigen Konten ist dabei nicht ausschlaggebend (vgl. *Wünsch*, GesRZ 1974, 35; vgl zu den verschiedensten Techniken der Kontoführung *U. Huber*, ZGR 1988, 1). Insb die Verbuchung von Verlustanteilen auf einem Gesellschafterkonto spricht für dessen Eigenkapitalcharakter; für den Fremdkapitalcharakter sprechen hingegen die jederzeitige Entnahmemöglichkeit sowie die Verzinsung des jeweiligen Saldos auf dem Konto (vgl. *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 18; *Jabornegg/Artmann* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>3</sup> § 109 Rz 8; s auch OGH 1 Ob 643/82 SZ 55/163; *H. Torggler*, AnwBl 1988, 553). Nach der dem UGB zugrunde liegenden Systematik führt mangels einer abweichenden Vereinbarung unter den Gesellschaftern das Stehenlassen von Gewinnen nicht zu einer Erhöhung der Beteiligung (vgl. *Weigand* in *Dehn/Krejci*, Das neue UGB<sup>2</sup> 79f; *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 12, wonach noch nicht eingeforderte Ausschüttungen variables Kapital bleiben; ebenso AFRAC 18 [Dezember 2015] Rz 21).

Werden für einen Gesellschafter mehrere Kapitalkonten geführt, so ist es an und für sich ausreichend, in der Bilanz den Saldo auszuweisen. Eine Verrechnung mit Darlehenskonten der Gesellschafter ist ausgeschlossen, sofern nicht vertraglich eine Umwidmung erfolgt. Dies kann bei einem persönlich haftenden Gesellschafter auch rückwirkend vereinbart werden, da die Maßnahme ohne Auswirkung für die Gesellschaftsgläubiger ist.

Die Kapitalkonten mehrerer Gesellschafter dürfen nicht saldiert werden, sondern sind gesondert anzuführen (vgl. *Rückle/Klatte* in *Leffson/Rückle/Großfeld*, HURB 127; zustimmend auch *Maschek/Csokay* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 198 Rz 8; AFRAC 18 [Dezember 2015] Rz 6; aA IDW RS HFA 7, Rz 43; *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 7f, wonach aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit in der Bilanz eine Zusammenfassung erfolgen kann, wenn in einer Beilage oder im Anhang ein gesonderter Ausweis erfolgt, wobei eine Trennung gegenüber dem Kommanditkapital jedenfalls in der Bilanz selbst geboten ist; ebenso *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 14ff; zur besonderen Kennzeichnung des in der Bilanz ausgewiesenen Kommanditkapitals s etwa auch *Sterl*, SWK 2001, W 132). Anders

die deutsche Rechtslage, wonach die Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter auch zusammengefasst ausgewiesen werden können, das gilt auch für die Kapitalanteile der Kommanditisten, die gesondert von jenen der persönlich haftenden Gesellschafter auszuweisen sind (vgl § 264c Abs 2 Satz 2 und Satz 6 dHGB; *Justenhoven/Roland* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 264c Rz 21 und 30). Negative Konten können unter der Bezeichnung „negatives Eigenkapital“ ausgewiesen werden (vgl *Geißler/Mirtl* in *Bertl/Mandl*, HB RLG § 198 B.II./2.3, 57; *Rückle/Klatte* in *Leffson/Rückle/Großfeld*, HURB 127, die die Bezeichnung „nicht durch Vermögenseinlage gedeckter Verlustanteil“ vorschlagen, was aber missverständlich ist, da auch Entnahmen zu einem derartigen Fehlbetrag führen können; *Justenhoven/Roland* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 264c Rz 27: „Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Verlustanteile und Entnahmen persönlich haftender Gesellschafter“; *Hütten/Lorson/Haustein* schließen sich den vorigen an, in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 33). Die tatsächlichen Ursachen, welche zum Ausweis negativer Kapitalkonten geführt haben, sind bei der Benennung jedenfalls zu beachten. Bei einer großen Zahl von Gesellschaftern kann es der Übersichtlichkeit entsprechen, eine gesonderte Aufstellung der Kapitalkonten der Gesellschafter in einer Beilage zur Bilanz aufzunehmen (vgl *Rückle/Klatte* in *Leffson/Rückle/Großfeld*, HURB 127 ff; *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 7). Wie bei einem Einzelunternehmer ist es im Hinblick auf § 195 auch bei der Personengesellschaft geboten, den Jahresgewinn/-verlust auch in der Bilanz gesondert auszuweisen. Ebenso sollte erkennbar sein, worauf Änderungen der Eigenkapitalkonten zurückgehen. In Deutschland ist das Eigenkapital einer Personengesellschaft in I. Kapitalanteile, II. Rücklagen, III. Gewinnvortrag/Verlustvortrag und IV. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag gegliedert auszuweisen (vgl § 264c Abs 2 Satz 1 dHGB). Für die unechte Kapitalgesellschaft (oder kapitalistische Personengesellschaft) s die Kommentierung zu § 221 Abs 5 (*Csokay/Steiner*); die Stellungnahme AFRAC 18 (Dezember 2015) Rz 5a; *Ch. Nowotny* in *GedS Arnold* (2016) 63; zu den Erfordernissen des Steuerrechts s *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>12</sup> Rz 540ff zu beachten.

- 18** Ausstehende Einlagen sind in die Bilanz nur insoweit aufzunehmen und gesondert auszuweisen, als sie eingefordert wurden und den Anspruch auf einen aktivierbaren Vermögensgegenstand verkörpern (vgl *Rückle/Klatte* in *Leffson/Rückle/Großfeld*, HURB 126 f); ausstehende Einlagen, die noch nicht eingefordert worden sind, müssen nicht ausgewiesen werden, der Ausweis unter einer entsprechenden Bezeichnung als Abzugsposten im Eigenkapital ist aber nicht verboten (vgl die deutsche Rechtslage, wo die noch nicht eingeforderten, ausstehenden Einlagen der persönlich haftenden Gesellschafter von den Kapitalanteilen abzusetzen sind, und die bereits eingeforderten, aber noch nicht eingezahlten Einlagen unter den Forderungen auszuweisen sind; *Justenhoven/Roland* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 264c Rz 20 und 31; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 16). Die Darstellung ist dann sowohl als gesonderter, entsprechend bezeichneter Aktivposten als auch durch Absetzung vom Betrag der bedungenen Einlage zulässig (vgl *Rückle/Klatte* in *Leffson/Rückle/Großfeld*, HURB 127 f). Für unechte Kapitalgesellschaften ist seit dem RÄG 2014 aufgrund von § 221 Abs 5 § 229 Abs 1 anzuwenden, wonach nicht eingeforderte, ausstehende Einlagen vom Betrag der übernommenen Einlagen offen abzusetzen sind.

### 3. Kommanditgesellschaften

- 19** In einer **Kommanditgesellschaft** sind die Kapitalkonten der Kommanditisten als solche zu kennzeichnen (vgl *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 13; *Rückle/Klatte* in *Leffson/Rückle/Großfeld*, HURB 130; *Sterl*, SWK 2001, W 132). Für die Kapitalgesellschaft & Co gelten die Ausweisivorschriften für Kapitalgesellschaften auch beim Eigenkapital sinngemäß (§ 221 Abs 5). Hinsichtlich des Eigenkapitalausweises werden sich aber daraus gegenüber den nur den Vorschriften des ersten Abschnittes unterworfenen Kommanditgesell-

schaften wenige Besonderheiten ergeben (vgl auch die Stellungnahme AFRAC 18 [Dezember 2015] Rz 5a; *Ch. Nowotny* in *GedS Arnold* [2016] 69ff; *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 9f). Gegenüber dem Komplementär ergaben sich für den Kommanditisten vor der Änderung durch das HaRÄG die Besonderheiten, dass ein den Kapitalanteil übersteigender Gewinn zu keiner Erhöhung der Kapitalanteile führt (§ 167 Abs 2 idF vor HaRÄG) und – dies gilt unverändert – dass Gewinne nicht entnommen werden dürfen, solange der Kapitalanteil durch Verluste unter die geleistete Einlage abgesunken ist (§ 168 Abs 1); beide Bestimmungen sind freilich dispositiv. Weiters ergeben sich aus der Leistung der Einlage und der Vornahme von Entnahmen Folgen für die Haftung des Kommanditisten; insb kommt es gem § 172 Abs 3 zu einem Aufleben der Haftung, wenn und insoweit durch Gewinne nicht gedeckte Entnahmen getätigt werden. Nach überwiegender Ansicht ist dabei darauf abzustellen, ob der Jahresabschluss einen Gewinn ausweist, sodass auch bei nur aufgrund steuerlicher Maßnahmen bewirkten Buchverlusten Entnahmen zu einem Auslösen der Haftung führen können (vgl OLG Hamburg 8. 2. 1989, 8 U 120/88 ZIP 1989, 507; *Koppensteiner/Auer* in *Straube/Ratka/Rauter*, WK UGB I<sup>4</sup> § 172 Rz 9; *Ruppe/Jud*, Der negative Kapitalanteil des Kommanditisten 17; offen *Jabornegg/Artmann* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>3</sup> § 172 Rz 29; aA *Kastner/Doral/Nowotny*, Gesellschaftsrecht<sup>5</sup> 152). Für die unechte Kapitalgesellschaft sind für Entnahmen die Bestimmungen der für den Komplementär geltenden Kapitalerhaltungsvorschriften, subsidiär das GmbHG, sinngemäß anzuwenden (OGH 2 Ob 225/07p; bestätigt durch OGH 6 Ob 171/15p). Demnach sind Entnahmen außerhalb der Ausschüttung des Bilanzgewinns idR unzulässig (s zum Begriff „Entnahme“ AFRAC 18 [Dezember 2015] Rz 10f); daher ist bei den Gesellschaftern erst nach der Feststellung des Jahresabschlusses der Anspruch auf den Gewinnanteil als Forderung auszuweisen (s AFRAC 18 [Dezember 2015] Rz 17).

Wegen der vielfältigen Möglichkeiten vertraglicher Gestaltung bereitet es Probleme, die Rechtsfolgen ausreichend klar im Jahresabschluss abzubilden. Es sollten deshalb die Anforderungen an den Eigenkapitalausweis im Jahresabschluss nicht überspannt werden. Verlangt wird zumeist, dass im Hinblick auf die Bedeutung der Höhe der geleisteten Pflichteinlage für die Haftung des Kommanditisten getrennt die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Pflichteinlage, die ausstehende Einlage und das Verlustvortragskonto dargestellt werden (vgl *H. Torggler*, AnwBl 1988, 553; *Heymann* in *Böcking et al*, Beck Hdr I B 231 Rz 36ff; AFRAC 18 [Dezember 2015] Rz 5a; nach *Feil/Perkounigg/Schnabel/Igerz*, Kommanditgesellschaft<sup>2</sup> 303 ist hingegen ein gesondertes Verlustvortragskonto nur bei einer gesellschaftsvertraglichen Regelung erforderlich). Die Aufnahme der Hafteinlagen der Kommanditisten in den Jahresabschluss selbst ist nicht möglich (vgl auch *Müller* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 91. Lfg, § 247 Rz 227; nach *Hütten/Lorson/Haustein* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 41 ist der Wert einer noch zu valutierenden Hafteinlage zweckmäßig); der Vermerk als Fußnote dazu ist zulässig, aber nicht geboten (vgl aber § 264c Abs 2 Satz 9 dHGB; Im Anhang ist der noch nicht geleistete Teil der Hafteinlage anzugeben (AFRAC 18 [Dezember 2015] Rz 12; *Justenhoven/Roland* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 264c Rz 60f). Der gesonderte Ausweis des Verlustvortrages ist der Saldierung mit dem Kapitalkonto iS von § 195 regelmäßig vorzuziehen.

Es kann durch gesellschaftsvertragliche Regelungen auch bei Personengesellschaften zur Rücklagenbildung kommen (einschließlich Aufgedrücklagen), die allen Gesellschaftern gemeinsam zuzurechnen sind (vgl *Hütten/Lorson/Haustein* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 38; *Großfeld/Luttermann*, Bilanzrecht<sup>4</sup> Rz 685). Ein gesonderter Ausweis von Kapital- und Gewinnrücklagen ist nicht geboten, sofern nicht gem § 221 Abs 5 die Vorschriften für Kapitalgesellschaften anzuwenden sind (AFRAC 18 [Dezember 2015] Rz 14ff; s hierzu auch *Stückler*, RWP 2014, 149, der eine freiwillige Aufgliederung als möglich erachtet). Diese Möglichkeit erscheint auch aus Informationsgründen gerechtfertigt.



**21/1** Die steuerliche Gewinnermittlung der einzelnen Gesellschafter erfolgt in zwei Stufen. In der ersten Stufe wird der Gewinn auf Ebene der Personengesellschaft ermittelt, in der zweiten (durch Erstellung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen) auf Ebene der Gesellschafter. Somit sind regelmäßig Ergänzungs- und Sonderbilanzen erforderlich (vgl. *Grottel/Baldamus* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 560f; *Feil/Perkounigg/Schnabel/Igerz*, Kommanditgesellschaft<sup>2</sup> 60f). In diese gehen insb als Nutzungseinlage überlassene Vermögensgegenstände ein, die im Jahresabschluss der Gesellschaften nicht ausgewiesen werden dürfen (vgl. auch *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>12</sup> Rz 542 und 563). Gleiches gilt für die in Ergänzungsbilanzen erfolgten Wertkorrekturen zu den Bilanzansätzen der Personengesellschaft.

#### 4. Ausschüttung

**21/2** Ausschüttungen sind unternehmensrechtlich regelmäßig zu einem späteren Zeitpunkt als die steuerliche Gewinnzuweisung zu erfassen. Eine Ausschüttung setzt grundsätzlich die Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses (oder einer sonstigen Abrechnung) der Personengesellschaft voraus (vgl. AFRAC 24 [Dezember 2022] Rz 18; *Schwarz/Fritz-Schmid*, SWK 19/2009, W 67). Eine entsprechende Regelung kann diesbezüglich getroffen werden. Bspw kann auch die Thesaurierung der Ergebnisse vereinbart werden, wodurch es zu keiner Ausschüttung (oder erst zu einem späteren Zeitpunkt) kommt.

**22** Sobald ein Ergebnisanspruch der Gesellschafter entsteht, kommt ein Ausweis des Ergebnisses im Eigenkapital der Personengesellschaft nicht mehr in Betracht. Eine phasenkonkrete Erfassung ist möglich, wobei diesbezüglich die Besonderheit bei Personengesellschaften zu beachten ist (vgl. AFRAC 3 [März 2023] insb Rz 10).

#### E. IAS/IFRS

**22/1** IAS 1.54 bestimmt Bilanzposten, die jedenfalls gesondert ausgewiesen werden müssen. Vorrangig sind Vermögenswerte und Schulden iSd Fristigkeit zu gliedern, sofern eine nach der Liquidität orientierte Gliederung nicht zu einer geeigneteren Informationsvermittlung führen würde (vgl. *Kasapovic*, RvSt 3/2022, 72 mwN; ein Beispiel für den Mindestinhalt bietet etwa *Wagenhofer*, IAS/IFRS<sup>6</sup> 453). Die Mindestgliederung ist zu erweitern, wenn dadurch die Vermögens- und Finanzlage den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend dargestellt wird (IAS 1.55). IAS 1.77 ff sieht Aufgliederungen vor, die entweder im Anhang oder in der Bilanz gemacht werden müssen. Weiters ist eine tiefgehende Untergliederung des Eigenkapitals in IAS 1.79 vorgeschrieben, wobei diese eben alternativ in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang erfolgen kann. Für die Abgrenzung von kurz- und langfristigen Posten wird auf den Zeitraum von 12 Monaten und die Dauer des Geschäftszyklus abgestellt (vgl. *Wagenhofer*, IAS/IFRS<sup>6</sup> 455; *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 25 ff; *Lübbig/Kühnel* in *Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger*, Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> § 2 Rz 294 ff).

### II. Anlage-/Umlaufvermögen (Abs 2 und Abs 4)

**Literatur:** AFRAC, Stellungnahme 14: Bilanzierung von nicht-derivativen Finanzinstrumenten (Juni 2021); *Bertl/Fraberger*, Anlagevermögen/Umlaufvermögen, RWZ 1996, 332; *Bertl/Hirschler*, Die Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen, RWZ 2001, 226; *Bertl/Hirschler*, Kriterien für die Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen, RWZ 2005, 167; *Castan*, Rechnungslegung der Unternehmung<sup>7</sup> (1990); *W. Doralt*, Die Bilanzierung und Bewertung von Forderungen in der Handelsbilanz, in FS Stoll (1990) 163; *Dusemond/Heusinger-Lange/Knop* in *Kütting/Weber* (Hrsg), HB Rechnungslegung § 266 (34. Lfg, Dezember 2021); *Eberhartinger/Haslinger/Strimitzer*, Bilanzierung von Ersatz- und Reserveteilen, RWZ 1995, 380; *Egger/Bertl/Hirschler*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I<sup>18</sup> (2022); *Egger/Jud/Lechner/Wünsch*, Unternehmensbewertung (1981); *Egger/Ruppe* (Hrsg), Reform der Rechnungslegung in Österreich (1987); *Fraberger*, Bilanzierung und Besteuerung von CO<sub>2</sub>-Emissionszertifika-

ten- ein alternativer Ansatz, SWK 2003, 856; *Hofians*, Der Übergang von der alten zur neuen Bilanzgliederung, SWK 1991, D 31; *Hütten/Lorson/Haustein* in *Küting/Weber* (Hrsg), HB Rechnungslegung § 247 (35. Lfg, März 2022); *IDW*, Stellungnahme: Zur Bilanzierung beim Leasinggeber, HFA 1/1989; *Kahle/Heinstein*, Sachanlagevermögen nach HGB und EStG, in HdJ II/3 (November 2015); *Kalss*, Der Erwerb eigener Aktien im österreichischen Recht, AG 1996, 550; *Kirsch* in *Kirsch* (Hrsg), Rechnungslegung (123. Lfg, August/2023) § 247; *Kosiolua*, Handwörterbuch des Rechnungswesens<sup>2</sup> (1981); *Lübbig/Kühnel* in *Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger* (Hrsg), Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> (2016) § 2; *Maier*, Bewertung von Sachdividenden – Versuch einer Standortbestimmung, RWZ 2009, 40; *Maier*, Sind Gegenstände eines Dividendenbeschlusses vor ihrer Ausschüttung gegebenenfalls vom Anlagevermögen in das Umlaufvermögen umzugliedern? RWZ 2009, 133; *Moxter*, Bilanzlehre II<sup>3</sup> (1986); *Mühlehner*, Zur Bewertung von Sachdividenden bei Anwendung von § 19 Abs 2 Z 5, RdW 2004, 126; *Petriz*, Gewerblicher Grundstücks-handel: Zurechnung von Grundstücken zum Anlage- oder Umlaufvermögen, GES 2006, 78; *Pircher/Partl*, Der Ausweis von Vermögensgegenständen im Anlage- oder Umlaufvermögen nach dem RLG, RWZ 1999, 75; *Siegel/Schulze-Osterloh/Bareis*, Zur Berücksichtigung von Sachdividenden im Jahresabschluss, WPg 2008, 553; *Tumpel*, Anlage- und Umlaufvermögen (Abgrenzung, Ansatz und Bewertung), in GedS Gassner (2005) 285; *Wehrheim*, Vorführprodukte: Anlage- oder Umlaufvermögen? BB 2003, 2508; *Weilinger*, Leasing in der Bilanz (1988); *Weilinger*, Zum Ausweis von Leasinggütern in der Bilanz des Leasinggebers, RdW 1989, 113; *Wiesner*, Ergänzung zur Bewertung von Sachdividenden, RWZ 2009, 69; *Wohlgemuth*, Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen in Handels- und Steuerbilanz – Missachtung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das FG Düsseldorf und den BFH bei Immobiliengesellschaften? WPg 2008, 1168.

### A. Begriffe

Mit dem RÄG 2014 wurden keine Änderungen an der Definition des Anlagevermögens vorgenommen. Insofern weicht diese nach wie vor von der ursprünglichen Regelung in § 131 Abs 4 AktG alt ab, als dort ausdrücklich auf jene Vermögensgegenstände abgestellt wurde, die „am Abschlussstichtag bestimmt sind“, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Die Erläuterung RLG zu § 198 Abs 2 weisen darauf hin, dass durch den Entfall dieser Wortfolge, also dem Abstellen auf den „Abschlussstichtag“, klargestellt werden soll, dass mittels kurzfristiger, auf den Stichtag abzielender Maßnahmen keine bilanziell maßgebliche Änderung der Zweckbestimmung erreicht werden kann. Die Regelung entspricht nahezu wörtlich § 247 Abs 2 dHGB und Art 15 Abs 2 der 4. EG-RL. Im Unterschied zum dHGB und zur 4. EG-RL enthält § 198 Abs 4 auch eine Definition des Umlaufvermögens. Dies erklärt auch, warum im Unterschied zu § 247 Abs 2 dHGB darauf verzichtet wurde vorzuschreiben, dass beim Anlagevermögen „nur“ die Gegenstände auszuweisen sind, die dauernd dem Geschäftsbetrieb dienen sollen.

23

Durch die in den Erläuterungen erfolgte Klarstellung der Definition des Anlagevermögens ist somit für die Vermögenszuordnung nicht bloß die am Stichtag bestehende Widmung maßgeblich. Vielmehr hat eine Gesamtbetrachtung unter Einbeziehung der sowohl vor als auch nach dem Stichtag vorliegenden Verhältnisse zu erfolgen (vgl. *Kahle/Heinstein* in HdJ II/2 Rz 2 betonen die Beurteilung nach der objektiven Funktion; zum Finanzanlagevermögen s die Stellungnahme AFRAC 14 [Juni 2021] Rz 5). Gegenüber der früheren Rechtslage, nämlich dem § 131 Abs 4 AktG alt, besteht jedoch aus materieller Sicht kein Unterschied, da die aktienrechtliche Bestimmung ebenso eine Würdigung der vor und nach dem Abschlussstichtag vorliegenden Verhältnisse verpflichtend vorsah. Im Übrigen kommt der subjektiven Zweckwidmung für die Vermögensumwidmung eine nur sehr eingeschränkte Bedeutung zu (s unten Rz 45 ff).

Durch die gegenüber dem Begriff des Anlagevermögens negativ gefasste Definition des Umlaufvermögens in Abs 4 wird zum Ausdruck gebracht, dass es keine dritte Kategorie von Vermögensgegenständen gibt (für eine Zwischenkategorie bei untypischen Vermögensgegenständen, wie zB Vorabraum im Tagbau, Kernbrennelemente, Filmverleih, s etwa *Hütten/Lorson/Haustein* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 51). Es kann deshalb auch nicht

24



über § 223 Abs 4 Satz 2 eine dritte Gruppe von Vermögensgegenständen geschaffen werden, die zwischen Anlage- und Umlaufvermögen angesiedelt ist (vgl. *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 25; vgl. hierzu auch *Egger/Ruppe*, Reform der Rechnungslegung 292).

- 25 Aus § 224 Abs 2 A.III.2 iVm § 227 ergibt sich, dass auch Forderungen zum Anlagevermögen gehören können; dies war nach der Regelung des AktG strittig (vgl. *W. Doralt* in FS Stoll [1990] 164ff).

### B. Zweck und Bedeutung der Unterscheidung

- 26 Aufgrund der Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen sollen die Vermögensgegenstände danach unterteilt werden, ob sie im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes unmittelbar in den Umsatz eingehen und damit Cash Flow und Liquidität erhöhen. Wegen der Bestimmung zur alsbaldigen Veräußerung ist für das Umlaufvermögen eine strengere Bewertung geboten (vgl. *Moxter*, Bilanzlehre II<sup>3</sup> 56f). Zum Anlagevermögen zählen demnach *va* jene Vermögensgegenstände, die zur Fortführung des Betriebes bestimmt sind und deren Veräußerung ohne Ersatzinvestition die Kontinuität des Betriebsgeschehens betreffen würde. Ebenso ist die Unterscheidung des Vermögens nach Zweckwidmung und Dauerhaftigkeit der Bindung für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung (vgl. *Großfeld/Luttermann*, Bilanzrecht<sup>4</sup> Rz 532f; *Ballwieser* in MünchKomm HGB<sup>4</sup> § 247 Rz 13f).
- 27 Mit der Zuordnung sind *va* Rechtsfolgen für den Bilanzausweis (§ 198 Abs 1, für Kapitalgesellschaften *s* insb § 225) und für die Bewertung (§§ 203ff) verbunden. Im Gliederungsschema für Banken und Versicherungen fehlt die Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen, sie ist aber auch dort für die Bewertung maßgeblich. Weiters ist die Zuordnung für die Aktivierbarkeit von nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen von Bedeutung (§ 197 Abs 2). Außerdem ist grundsätzlich beim Anlagevermögen eine körperliche Bestandsaufnahme nicht geboten (vgl. ErläutRV RLG § 192 aE).
- 28 Die Bewertungsvorschriften des EStG unterscheiden ebenfalls zwischen Anlage- und Umlaufvermögen (§ 6 Z 1, 2 EStG 1988); ebenso knüpfen steuerliche Investitionsbegünstigungen daran an, dass etwas für das Anlagevermögen angeschafft bzw hergestellt wird (vgl. § 12 sowie § 13 EStG). Da das Steuerrecht keinen eigenständigen Begriff des Anlage-/Umlaufvermögens kennt, ist die unternehmensrechtliche Abgrenzung maßgeblich (vgl. *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 13. Lfg, § 6 Rz 153; VwGH 2. 7. 1975, 2306/74; VwGH 25. 6. 1998, 96/15/0251 ÖStZB 1999, 270; *Atzmüller/Wiesner/Zangerl-Reiter* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 6 Anm 39ff [Stand 1. 4. 2019, rdb.at]).
- 29 Die mit der Zuordnung verbundenen Rechtsfolgen, insb für die Bewertung, sind bei der Abgrenzung in Zweifelsfragen zu berücksichtigen (vgl. *Moxter*, Bilanzlehre II<sup>3</sup> 57, wonach mit Rücksicht auf das Vorsichtsprinzip im Zweifel ein Vermögensgegenstand dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist; ebenso *Schiebel* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 34; *Maier*, RWZ 2009, 133 [134]).

### C. Kriterien der Abgrenzung

- 30 Das Gesetz stellt *va* auf die Zweckbestimmung ab. Dementsprechend wird es nach hA für die Zuordnung zum Anlagevermögen als maßgeblich angesehen, ob der Vermögensgegenstand dafür bestimmt ist, im Unternehmen genutzt zu werden (sog Gebrauchsgüter), während Gegenstände des Umlaufvermögens als Verbrauchsgüter im betrieblichen Fertigungsprozess untergehen oder veräußert werden (vgl. *Schubert/Huber* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 251; *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 38; *Tumpel* in GedS Gassner [2005] Rz 254; *Heinen*, Stichwort Anlagevermögen in HWR<sup>2</sup> 62; *Kirsch* in *Kirsch*, Rechnungs-

legung, 119. Lfg, § 247 Rz 78; Müller in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 91. Lfg, § 247 Rz 282f; VwGH 17. 12. 1993, 93/15/0094 ÖStZB 1994, 395; VwGH 25. 6. 1998, 96/15/0251 ÖStZB 1999, 270; VwGH 22. 9. 2000, 96/15/0207, 0208 ÖStZB 2001, 286; VwGH 13. 4. 2005, 2001/13/0028; VwGH 22. 2. 2007, 2006/14/0022 ÖStZB 2007, 542).

Für das Sachanlagevermögen und die Immaterialgüter kann auf Grundlage dieser Abgrenzung nach der betrieblichen Funktion und unter Bedachtnahme auf den konkret ausgeübten Unternehmensgegenstand im Regelfall eine Zuordnung vorgenommen werden. Es ist dabei auf objektive Kriterien abzustellen (vgl. Schiebel/Altenburger/Rohatschek in Zib/Dellinger, UGB § 198 Rz 29; Hütten/Lorson/Haustein in Küting/Weber, HB Rechnungslegung § 247 Rz 45ff; Schulze-Osterloh in Baumbach/Hueck, GmbHG<sup>18</sup> § 42 Rz 103; die Gleichwertigkeit des subjektiven Elementes vertreten hingegen Schubert/Huber in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 351; Wohlgemuth, WPg 2008, 1168 [1169]; s hingegen zurückhaltend gegenüber der subjektiven Absicht iZm Beteiligungen BGH 9. 2. 1987, II ZR 119/86 WM 1987, 1065, 1068; für eine subsidiäre Bedeutung des subjektiven Willens Tumpel in GedS Gassner [2005] Rz 256; Bertl/Hirschler, RWZ 2001, 226; Hütten/Lorson/Haustein in Küting/Weber, HB Rechnungslegung § 247 Rz 46; Müller in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 91. Lfg, § 247 Rz 289; Hirschler/Schiebel/Stückler in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 39; Pircher/Partl, RWZ 1999, 76). Wenn die objektive Zweckbestimmung nicht mit Sicherheit möglich ist, gibt letztlich die subjektive Widmung des Vermögensgegenstandes durch den Unternehmer den Ausschlag (vgl. VwGH 22. 9. 2000, 96/15/0207, 0208 ÖStZB 2001, 286; Schiebel/Altenburger/Rohatschek in Zib/Dellinger, UGB § 198 Rz 33; Petritz, GES 2006, 78). Die Gliederungsvorschriften des § 224 bieten eine gewisse Hilfestellung, da sie unter dem Anlage- und Umlaufvermögen jene Posten aufzählen, die in einem Produktionsbetrieb typischerweise zum Gebrauch bzw Verbrauch in einem Unternehmen bestimmt werden (vgl. Tumpel in GedS Gassner [2005] Rz 254; Kirsch in Bonner Hdb § 247 Rz 81); es ist aber zu weitgehend, bloß aus der Aufzählung im Gliederungsschema eine Vermutung für die Zuordnung abzuleiten. Für Gegenstände des **Finanzanlagevermögens** ist für die Zuordnung die dokumentierte Absicht und die Fähigkeit, den Vermögensgegenstand dauerhaft zu halten, Voraussetzung (Schiebel/Altenburger/Rohatschek in Zib/Dellinger, UGB § 198 Rz 35). Letzteres ist auf Basis des Gesamtbildes der Unternehmensplanung zu beurteilen (AFRAC 14 [Juni 2021] Rz 5).

Falls allerdings aufgrund der typischen Funktion im Geschäftsbetrieb eines Unternehmens im Gliederungsschema unter dem Anlagevermögen angeführte Gegenstände zur Veräußerung bestimmt sind (zB Handel mit Grundstücken oder Maschinen), so ist eine Einreihung in das Umlaufvermögen geboten (vgl. Hilber in U. Torggler, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 23; VwGH 31. 5. 1983, 82/14/188 ÖStZB 1984, 73; VwGH 13. 4. 2005, 2001/13/0028 ÖStZB 2005, 552; Petritz, GES 2006, 78).

Die vom Gesetz verlangte dauernde Bestimmung für den Geschäftsbetrieb enthält kein absolutes zeitliches Element (s Hilber in U. Torggler, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 21; Schiebel/Altenburger/Rohatschek in Zib/Dellinger, UGB § 198 Rz 32; Schubert/Huber in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 252; Müller in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 91. Lfg, § 247 Rz 283), sondern soll die Funktion als Gebrauchsgut zum Ausdruck bringen (s hingegen § 7 Abs 1 EStG und die abgabenrechtliche Rechtsprechung, die für Anlagegüter einen Nutzungszeitraum von mehr als einem Jahr verlangt, vgl. VwGH 27. 3. 1985, 83/13/0079 ÖStZB 1985, 348; VwGH 25. 6. 1998, 96/15/0251 ÖStZB 1999, 270). Wenngleich aufgrund der Beschaffenheit ein zum Gebrauch bestimmter Gegenstand nach kurzer Zeit (zB Werkzeuge) nicht mehr verwendet werden kann, ändert dies nichts am Anlagecharakter (vgl. Schubert/Huber in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 251; Hirschler/Schiebel/Stückler in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 40; Kirsch in Kirsch, Rechnungslegung, 119. Lfg, § 247 Rz 82). Entspricht es den betrieblichen Gepflogenheiten, einen abnutzbaren Vermögensgegenstand vor seiner gänzlichen Abnutzung zu veräußern, so wird darauf abzu-

stellen sein, ob eine überwiegende Verwendung, gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, als Gebrauchsgut anzunehmen ist (vgl. *Wohlgemuth*, WPg 2008, 1168 [1169]; *Egger* in HBA<sup>2</sup> 154 Rz 5, der daneben auch noch das Verhältnis des zu erwartenden Verkaufspreises zum Neupreis anführt); auf diese Abgrenzung stellt auch die steuerliche Rsp bei abnutzbaren Vermögensgegenständen ab (vgl. *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 13. Lfg, § 6 Rz 154f). Vorführ- und Musterstücke können demnach Umlaufvermögen sein, wenn sie nach einer verhältnismäßig kurzen Zeit veräußert werden und somit nur kurzfristig der Vorführung gedient haben (vgl. *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 40; ebenso ist aus abgabenrechtlicher Sicht eine Zuordnung zum Umlaufvermögen geboten, VwGH 2. 7. 1975, 2306/74 ÖStZB 1975, 248; VwGH 17. 12. 1993, 93/15/0094 ÖStZB 1994, 395; *Wehrheim*, BB 2003, 2508; s aber *Schubert/Huber* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 253; *Hütten/Lorson/Haustein* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 47).

- 34** Bei den Gegenständen des Finanzanlagevermögens, aber auch bei nicht vom Betriebsgegenstand erfassten Sachanlagevermögen (zB Kunstwerke, Eigentumswohnung) ist aufgrund der unternehmenstypischen Funktion eine Zuordnung häufig nicht möglich (vgl aber die Wertpapierdeckung für die Abfertigungs- und Pensionsvorsorge gem § 14 EStG; für Ansprüche aus einer Abfertigungsversicherung VwGH 16. 6. 1987, 86/14/0190 ÖStZB 1988, 103). In diesem Fällen ist die dokumentierte Absicht, die Gegenstände langfristig zu behalten, für die Zuordnung zum Anlagevermögen ausschlaggebend, sofern nicht aufgrund besonderer Umstände, insb einer angespannten finanziellen Situation, die Verwirklichung dieser Absicht zu bezweifeln ist (vgl AFRAC 14 [Juni 2021] Rz 4 unter besonderer Betonung des Erfordernisses der Dokumentation in Rz 5f; *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 41; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 33; *Bertl/Hirschler*, RWZ 2005, 167; *Schubert/F. Huber* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 256f). Für die zeitliche Abgrenzung lässt sich aus § 227 der Hinweis entnehmen, dass bei einer dokumentierten Behaltdauer von fünf Jahren oder länger jedenfalls der Ausweis als Anlagevermögen geboten ist (vgl ähnlich *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 41; *Hütten/Lorson/Haustein* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 48f). Keine eindeutigen Kriterien bestehen bei der Dokumentation einer geringeren Behaltdauer. Im Allgemeinen wird bei Gegenständen des Finanzanlagevermögens eine Zurechnung zum Anlagevermögen vertretbar sein, wenn die dokumentierte Behalteabsicht und Behaltfähigkeit ein Geschäftsjahr übersteigt (vgl *Hachmeister/Glaser*, Finanzanlagevermögen nach HGB und EStG, in HdJ II/4 Rz 12ff; gegen das bloße Abstellen auf die Behalteabsicht, wenn beide Gesellschaften auf unbestimmte Zeit gegründet wurden und die Beteiligung an anderen Unternehmen zum Unternehmensgegenstand der beteiligungshaltenden Gesellschaft zählt, und Abstellen auf die subjektive Widmung im Zeitpunkt des Erwerbes der Beteiligung VwGH 22. 9. 2000, 96/15/0207 ÖStZB 2001, 286; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 35ff; ebenso *Schubert/Huber* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 257). Trotz Veräußerungsabsicht wird außerdem eine Zuordnung zum Anlagevermögen geboten sein, falls aufgrund einer besonderen rechtlichen Situation (zB vinkulierte Anteile) oder des Fehlens eines liquiden Marktes mit einer kurzfristigen Veräußerung nicht zu rechnen ist (vgl *Hütten/Lorson/Haustein* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 47).
- 35** Für Anteile an Gesellschaften greift eine besondere Vermutung ein, die aber – anders als bei Ausleihungen (§ 227) – widerlegbar ist, sofern nicht eine Beteiligung als persönlich unbeschränkt haftender Gesellschafter vorliegt (§ 189a Z 2). Durch die bloße Erklärung, keine Beteiligung zu beabsichtigen, kann die Beteiligungsvermutung noch nicht widerlegt werden (s zur Beteiligungsvermutung etwa *Janschek* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 189a Z 2 Rz 28ff).
- 36** Gem § 229 Abs 1a ist der Nennbetrag (rechnerische Wert) eigener Anteile offen vom Nennkapital abzuziehen; Anteile am Mutterunternehmen sind je nach ihrer Zweckbestimmung im

Anlage- oder Umlaufvermögen in einem gesonderten Posten auszuweisen (§ 225 Abs 5). Die Zuordnung zum Anlagevermögen ist nur dann möglich, wenn die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen“ auch gesellschaftsrechtlich zulässig ist (vgl ErläutRV EU-GesRÄG, 32 BlgNR 20. GP, zu § 225 Abs 5; zu den §§ 65ff AktG vgl *Kalss*, AG 1996, 550). Nach § 65a Abs 1 AktG müssen unzulässig erworbene eigene Aktien innerhalb eines Jahres veräußert werden.

#### D. Abgrenzungsprobleme

Vermögensgegenstände, deren planmäßiger Gebrauch die Veräußerung nach einer gewissen Zeit zur Folge hat, wie Vorführautos, Dienstautos, Musterstücke, Ausstellungsstücke, sind entsprechend dem zeitlichen Überwiegen der Nutzung zuzuordnen (*Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 43; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 40). Wenn die Veräußerung erst nach überwiegendem Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erfolgen soll, ist von vornherein eine Zuordnung zum Anlagevermögen geboten (vgl *Egger* in *HBA*<sup>2</sup> 153 Rz 3; weitergehend *Schubert/Huber* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 247 Rz 253; *Nordmeyer/Göbel* in *Böcking et al*, Beck HdB B 212 Rz 4, die hier regelmäßig eine Zuordnung zum Anlagevermögen befürworten; bei Vorführwagen nimmt die österreichische Rsp zum Abgabenrecht einen baldigen Verkauf an und rechnet sie dem Umlaufvermögen zu, VwGH 2. 7. 1975, 2306/74 ÖStZB 1975, 248).

Ersatzteile für Maschinen des Anlagevermögens gehören gleichfalls zum Anlagevermögen (vgl *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 41; *Kahle/Heinstein* in HdJ II/2 Rz 7 u 34). Aus praktischen Gründen wird ein Ausweis im Vorratsvermögen dann akzeptiert, wenn die Verwendung bei der buchmäßigen Erfassung noch nicht feststeht (vgl *Dusemond/Heusinger-Lange/Knop* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 266 Rz 30). Spezialersatzteile, die nur für Anlagegüter verwendbar sind, sind von vornherein als Anlagevermögen zu erfassen (vgl *Eberhartinger/Haslinger/Strimitzer*, RWZ 1995, 380; ebenso *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 44).

Liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, ordnet die abgabenrechtliche Rsp die Liegenschaften dem Umlaufvermögen zu, wenn sie gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes nicht dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen, selbst wenn die Liegenschaften im Betrieb vorübergehend wie Anlagevermögen fungieren (vgl VwGH 13. 4. 2005, 2001/13/0028 ÖStZB 2005, 552; *Petriz*, GES 2006, 78; *ESTr* 2000 Rz 616).

Umstritten ist die Zuordnung von vermieteten Gegenständen in der Bilanz des Vermieters (Leasinggebers). Die Frage ist beim Leasing nur dann relevant, wenn aufgrund der vertraglichen Situation ein Ausweis im Vermögen des Leasinggebers zu erfolgen hat (s § 196 Rz 49 ff [*Ch. Nowotny*]). In diesem Fall wird bei längerfristigen Verträgen überwiegend der Ausweis im Anlagevermögen als zutreffend angesehen, da hier der Gebrauch in der nachhaltigen Nutzungsüberlassung an einen Dritten liegt (vgl *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 46; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 43 f, wonach bei wesentlichen Beträgen ein gesonderter Ausweis geboten ist; *Tumpel* in *GedS Gassner* [2005] Rz 256; *Kirsch* in *Kirsch*, Rechnungslegung, 119. Lfg, § 247 Rz 84; *Schubert/Huber* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 247 Rz 256; *Kahle/Heinstein* in HdJ II/2 Rz 6; *IDW*, Zur Bilanzierung beim Leasinggeber HFA 1/1989; *BFH* 5. 2. 1987, IV R 105/84 ZIP 1987, 859 zum Herstellerleasing; aA *Hütten/Lorson/Haustein* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 52). Innerhalb des Anlagevermögens wird, sofern es sich nicht um unwesentliche Beträge handelt, ein Ausweis der verleasteten Gegenstände unter einer besonderen Bezeichnung geboten sein (*Dusemond/Heusinger-Lange/Knop* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 266 Rz 39). Die Schaffung einer eigenen Gruppe zwischen Anlage- und Umlaufvermögen für Leasingge-

genstände ist im Hinblick auf die abschließende Regelung des Gesetzes und die damit verknüpften wesentlichen Rechtsfolgen (Bewertung, Anlagenspiegel) unzulässig (vgl auch HFA 1/1989 Rz 1; *Biener/Berneke*, BiRiLiG 72; *Schubert/Huber* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 250; aA *Castan*, Rechnungslegung<sup>3</sup> 30, 33; *Weilinger*, Leasing in der Bilanz 121, und in RdW 1989, 115, der davon ausgeht, dass für das Anlagevermögen eine Nutzung im Geschäftsbetrieb verlangt wird; dies trifft nicht zu, da auch Finanzanlagen oder reine Reserveliegenschaften zum Anlagevermögen gehören, es genügt die Benutzung für den Geschäftsbetrieb, vgl hierzu bereits *Kropff* in MünchKomm AktG § 152 Rz 5).

- 41** Fraglich kann der Ausweis dann sein, wenn die Vermietung jeweils nur auf ganz kurze Zeit erfolgt und somit der Unternehmer ein erhöhtes Marktrisiko trägt (aus diesen Gründen wird das Filmvermögen von Verleihern in der Praxis häufig dem Umlaufvermögen „Vorräte“ zu-rechnet; ebenso BFH 2. 2. 1990, III R 165/85 BB 1990, 1454 – Testmiete von Fernsehgeräten; aA *Hütten/Lorson/Haustein* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 51; ähnlich ent-schied der BFH im Falle eines zur Verkaufsförderung vermieteten Lastkraftwagens, 30. 4. 1998, II R 29/93; in Bezug auf vermietete Objekte seitens einer Immobiliengesellschaft, vgl etwa *Wohlgemuth*, WPg 2008, 1168). Auch in diesen Fällen ist aber va bei Unternehmern, deren Gegenstand ausschließlich oder überwiegend in der entgeltlichen Nutzungsüberlassung besteht, ein Ausweis im Anlagevermögen vorzuziehen (s etwa zur bilanziellen Behandlung von Fernsehfilmrechten *Bertl/Hirschler*, RWZ 2008, 162). Soweit im Hinblick auf den gesun-kenen Zeitwert des Leasingobjektes mit einer raschen Kündigung bzw mit einer fehlenden Möglichkeit zur Weitervermietung gegen einen kostendeckenden Mietzins zu rechnen ist, ist eine nachhaltige Wertminderung eingetreten und daher eine Abschreibung auf den nied-rigeren Ertragswert auch bei Ausweis im Anlagevermögen geboten (vgl für Immobilien *Chris-tian/Hohensinner* in *Zib/Dellinger*, UGB § 204 Rz 106).
- 42** Werkzeuge, Modelle, Formen und Vorrichtungen, die weder an einen Einzelauftrag gebunden sind noch einem sofortigen Verbrauch unterliegen, gehören zum Anlagevermögen (vgl *Tum-pel* in GedS Gassner [2005] Rz 256; *Kirsch* in *Kirsch*, Rechnungslegung, 119. Lfg, § 247 Rz 79; oben Rz 38). Hingegen sind Spezialwerkzeuge, die bei Durchführung eines bestimmten Auf-trages innerhalb kurzer Zeit technisch verbraucht werden, in das Umlaufvermögen einzurei-hen (vgl *Nordmeyer/Göbel* in *Böcking et al*, Beck HdR B 212 Rz 8). Für selbsterstellte Software wird darauf abgestellt, ob die Eigennutzung im Vergleich zum Verkauf unwesentlich ist, so-dass die Eigennutzung einer dem Umlaufvermögen zugeordneten Software für die Zuordnung (zum Umlaufvermögen) als nicht schädlich zu sehen ist, wenn diese im Vergleich zum Ver-kauf unbedeutend ist (vgl *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 177 ff; *Rohatschek/Leitner-Hanetseder* in *Zib/Dellinger*, UGB § 197 Rz 20; *Fraberger/Petritz* in *Hirschler*, Bilanz-recht I<sup>2</sup> § 197 Rz 35).
- 43** In Zweifelsfällen wird im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip eine Zuordnung zum Umlaufver-mögen vorzunehmen sein, da dieses (das Vorsichtsprinzip) für dem Umlaufvermögen zuge-ordnete Vermögensgegenstände strengere Bewertungsvorschriften vorsieht (vgl auch *Moxter*, Bilanzlehre II<sup>3</sup> 57; *Wünsch* in *Egger/Lechner/Jud/Wünsch*, Unternehmensbewertung 64; *Maier*, RWZ 2009, 133 [134]).

## E. Umgliederung

- 44** Die Zuordnung zum Anlage- und Umlaufvermögen ist zu jedem Bilanzstichtag neu zu über-prüfen, wobei jedenfalls auch die Verhältnisse vor und nach dem Stichtag in die Betrachtung einzubeziehen sind. Die Zuordnung im ersten Geschäftsjahr der Anschaffung oder Herstel-lung ist insofern von Bedeutung, als iSd Kontinuität des Unternehmens davon auszugehen ist, dass sich die Widmung nicht ändert, wenn dafür keine besonderen Umstände erweislich sind



(vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 247 Rz 117 ff; *Schubert/Huber* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 260; *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 47; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 47; *Hütten/Lorson/Haustein* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 53). Im Zeitpunkt der Umgliederung ist eine Dokumentation erforderlich, die den Zeitpunkt der Umgliederung und deren Gründe nachvollziehbar beschreibt (s hierzu etwa AFRAC 14 [Juni 2021] Rz 7).

Im Anlagenspiegel gem § 226 Abs 1 sind Umgliederungen zwischen Anlage- und Umlaufvermögen nicht als Umbuchungen, sondern vielmehr als Zu- bzw Abgang zu erfassen (vgl. *Hirschler/Posautz* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 226 Rz 23; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 233; *Vanas* in *Zib/Dellinger*, UGB § 226 Rz 35; *Grottel* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 284 Rz 261 hält beide Varianten für vertretbar, bevorzugt jedoch die Variante der Umbuchung). Im Falle wesentlicher Umgliederungen sind unabhängig von der zur Anwendung kommenden Methode, dh Darstellung als Umbuchung oder Zu- bzw Abgang, Erläuterungen erforderlich (vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 268 Rz 51).

45

### 1. Umgliederung von Anlage- in Umlaufvermögen

Die Absicht, ein Anlagegut zu veräußern, löst noch keine Verpflichtung zur Umgliederung in das Umlaufvermögen aus (vgl. *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 46; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 247 Rz 118; für eine Umgliederung der von einem Sachdividendenausschüttungsbeschluss betroffenen Vermögensgegenstände, da der Ausschüttungsbeschluss die Zweckwidmung wesentlich ändert, vgl etwa *Maier*, RWZ 2009, 133 [135 f]; zur Bewertung von Sachdividenden umfassend *Siegel/Schulze-Osterloh/Bareis*, WPg 2008, 553; *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung 106 ff; *Mühlehner*, RdW 2004, 126; *Maier*, RWZ 2009, 40; *Wiesner*, RWZ 2009, 69). Ebenso sind die Stilllegung der Anlage und die Vorbereitung zur Veräußerung kein Anlass für eine Umgliederung, da regelmäßig bereits bei Anschaffung eines Anlagegutes die Absicht besteht, es gegen Ende der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu veräußern (vgl. *Tumpel* in GedS Gassner [2005] Rz 257; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 46; *Wohlgemuth*, WPg 2008, 1168 [1169 f]; aA *Hütten/Lorson/Haustein* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 247 Rz 53). Die Stilllegung wird aber zur Folge haben, dass Wertminderungen mangels weiterer Verwendung im betrieblichen Prozess als dauernd anzusehen sind, weshalb dann eine Abwertung auf den niedrigeren Veräußerungswert geboten ist (vgl. *Kirsch* in *Kirsch*, Rechnungslegung, 119. Lfg, § 247 Rz 97; *Nordmeyer/Göbel* in *Böcking et al*, Beck HdR B 212 Rz 9f, die allerdings inkonsequenterweise bei endgültig stillgelegten Anlagen eine Umgliederung in das Umlaufvermögen als geboten ansehen; wie hier *Claussen/Korth* in Köln-Komm RLG § 266 Rz 13; *Schubert/Huber* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 262; *Castan*, Rechnungslegung<sup>3</sup> 31, vertritt bei stillgelegten Anlagen hinsichtlich der Umgliederung in das Umlaufvermögen eine Wahlmöglichkeit).

46

Nach der Rsp des VwGH wird auch schlagreifes Holz erst durch die Schlägerung zum Umlaufvermögen (vgl. VwGH 27. 3. 1985, 83/13/0079 ÖStZB 1985, 348; VwGH 16. 6. 1987, 86/14/0188 ÖStZB 1988, 71; s auch EStR 2000 Rz 2304).

47

### 2. Umgliederung von Umlauf- in Anlagevermögen

Kritisch zu prüfen ist va die Umgliederung von Umlaufvermögen in Anlagevermögen, da mit diesem Wechsel nicht unerhebliche bewertungsrechtliche Konsequenzen (Anwendung des § 204 anstatt von § 207 im Anlagevermögen) verbunden sind (vgl. *Großfeld/Luttermann*, Bilanzrecht<sup>4</sup> Rz 533). Es ist daher zu prüfen, ob objektivierbare Umstände diesen Wechsel rechtfertigen. Dies wird bei körperlichen Sachen durch die tatsächliche Verwendung, wie zB Entnahme einer Maschine aus dem Warenbestand und Verwendung für die eigene Produktion

48

oder als Leasingobjekt, gezeigt (vgl. *Schubert/Huber* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 261; *Tumpel* in GedS Gassner [2005] Rz 257).

- 49 Forderungen aus dem laufenden Geschäftsbetrieb können durch Umwandlung in einen langfristigen Kredit zu Ausleihungen werden (vgl. *Schubert/Kreher* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 266 Rz 63; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 266 Rz 77).
- 50 Bei Wertpapieren ist im Falle der Umgliederung ebenfalls primär auf objektive Umstände abzustellen, wie zB Vereinbarungen, die eine Veräußerung längerfristig verhindern oder mit geschäftlichen Nachteilen verbinden, Begründung einer besonderen Vermögenswidmung (zB Wertpapierdeckung nach § 14 EStG). Die bloße Änderung der subjektiven Absicht ist nicht ausreichend, wenn nicht besondere Gründe für diese Änderung (zB besondere geschäftspolitische Ziele, die damit verfolgt werden) aufgezeigt werden können (vgl. eingehend AFRAC 14 [Juni 2021] Rz 7 ff; *Kropff* in *Geßler* ua, KommAktG § 151 Rz 35; *Schubert/Huber* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 257). Hiermit soll eine willkürliche Anwendung der differenten Bewertungssystematik für Anlage- und Umlaufvermögen verhindert werden.

### F. IAS/IFRS

- 50/1 IAS 1. gliedert die Vermögenswerte nicht in Anlage- und Umlaufvermögen, sondern nach lang- und kurzfristigen Vermögenswerten, was weitgehend mit der Unterscheidung nach dem UGB konform geht (*Wagenhofer*, IAS/IFRS<sup>6</sup> 456). Bei größerer Aussagekraft kommt auch eine Darstellung nach Maßgabe der Liquidität in Betracht (vgl. *Lübbig/Kühnel* in *Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger*, Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> § 2 Rz 294). Aufgrund der konzeptionellen Unterschiede, die den beiden Rechnungslegungssystemen (UGB vs IFRS) zugrunde liegen, ist die Bezeichnung „Anlagevermögen“ für langfristige Vermögenswerte und „Umlaufvermögen“ für kurzfristige Vermögenswerte des UGB für den IFRS-Abschluss nicht sachgerecht (vgl. *Lübbig/Kühnel* in *Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger*, Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> § 2 Rz 13). Unterschiede können sich etwa bei Ausleihungen ergeben, die im UGB-Abschluss auch bei einer Restlaufzeit von weniger als zwölf Monaten im Anlagevermögen ausgewiesen werden, während sie im IFRS-Abschluss in die kurzfristigen Posten umgliedert werden (vgl. *Wagenhofer*, IAS/IFRS<sup>6</sup> 456).

### III. Aufwendungen für Ingangsetzung, Umstellung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes (Abs 3 alt)

**Literatur:** *Altenburger*, Ist das geplante Rechnungslegungsgesetz EG-konform? in *Griller/Lavric/Neck* (Hrsg), Europäische Integration aus österreichischer Sicht (1991) 221; *Baetge*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, DB Beil 26/1986; *Barborka*, Entfall der Aktivierungshilfe für Umstellungsaufwendungen durch das EU-GesRÄG, SWK 1997, W 77; *Barborka*, Übergangsvorschriften für bisher aktivierte Geldbeschaffungskosten sowie Umstellungsaufwendungen im EU-GesRÄG, SWK 1997, W 93; *Bertl*, Auswirkungen des EU-GesRÄG auf den Einzelabschluß des Vollkaufmanns, RWZ 1996, 257; *Bertl/Fraberger*, Aufwendungen für das Ingangsetzen, Erweitern und Umstellen eines Betriebes, RWZ 1995, 255; *Bertl/van Bakel-Auer*, Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010, RWZ 2010, 17; *Commandeur*, Die Bilanzierung der Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (1986); *Egger*, Bilanzierungshilfen, eine bilanzrechtliche Notwendigkeit? in *Loitlsberger/Egger/Lechner*, Rechnungslegung und Gewinnermittlung (GedS Lechner) (1987) 61; *Gassner/Hofians*, Ingangsetzungskosten im Handels- und Steuerrecht, JfB 1986, 184; *Hofians*, Bilanzierungshilfen des Handelsrechtes im Bilanzsteuerrecht (1986); *Hofians*, Anlaufkosten aus betriebswirtschaftlicher, bilanzrechtlicher und steuerlicher Sicht, ÖStZ 1989, 112; *Hofians*, Immaterielle Werte in Jahresabschluß, Steuerbilanz und Einheitswertermittlung (1992); *Hofians*, Änderungen des Einzelabschlusses durch das EU-GesRÄG, SWK 1995, D 55; *Kropff*, Sinn und Grenzen von Bilanzpolitik, in *Baetge*, Der Jahresabschluss im Widerstreit der Interessen (1983) 179; *Reidlinger*, Die Vierte, Siebente und Achte Richtlinie (Bilanz-Richtlinie, Konzern-Richtlinie und Prüferbefähigungs-Richtlinie), in *Doralt/Nowotny*, Der EG-rechtliche Anpassungsbedarf im österrei-



chischen Gesellschaftsrecht (1993) 198; *Seicht*, Über die (neuerliche) Reformbedürftigkeit des Rechtes des kaufmännischen „Jahresabschlusses“ (RLG), GesRZ 1994, 265.

Mit dem Inkrafttreten des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2010 (BGBl I 2009/140) am 1. 1. 2010 wurde Abs 3 aufgehoben. Diese Novellierung ist auf Jahres- und Konzernabschlüsse, deren Geschäftsjahre nach dem 31. 12. 2009 beginnen, anzuwenden (§ 906 Abs 21). Für davor nach Abs 3 gebildete und ausgewiesene Aktivposten sind die § 198 Abs 3, §§ 210, 226 Abs 1 und 2 und § 231 Abs 2 Z 7 lit a in der bis dahin geltenden Fassung weiter anzuwenden. Das RÄG 2010 ist Teil eines Maßnahmenpaketes, das eine Deregulierung der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften und Verbesserung der Aussagekraft und Vergleichbarkeit unternehmensrechtlicher Jahresabschlüsse zum Ziel hat. Da das Aktivierungswahlrecht in Abs 3 einen bilanzpolitischen Gestaltungsspielraum bot, der die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen beeinträchtigte und der Darstellung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage hinderlich war, wurde es in ein Aktivierungsverbot geändert. Damit ergibt sich eine Angleichung an die Steuerbilanz, da das EStG 1988 keine Regelung (vgl *Ehgartner* in *Kanduth-Kristen et al*, Jakom EStG 2023 § 6 Rz 32) hinsichtlich der Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Geschäftsbetriebes vorsieht (s RV 484 BlgNR 24. GP 5). Der Entfall des Abs 3 entspricht auch der deutschen Rechtslage, wo im Zuge des BilMoG die vergleichbare Regelung des § 269 dHGB gleichfalls aufgehoben wurde. Da die Bestimmung nur mehr für Abschlüsse mit Stichtag vor dem 31. 12. 2010 noch von Relevanz ist (s hierzu etwa *Bertl/van Bakel-Auer*, RWZ 2010, 17), wird deren Erläuterung nicht fortgeführt.

[entfallen]

51

52–71

#### IV. Rechnungsabgrenzungsposten (Abs 5 und 6)

**Literatur:** AFRAC, Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente (Dezember 2020); AFRAC, Entwurf für die AFRAC-Stellungnahme 40 „Die Anwendung der Effektivzinismethode in UGB-Abschlüssen (Dezember 2021); *Ballwieser*, Rechnungsabgrenzung, Steuerlatenz und Bilanztheorie, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny* (Hrsg), Erfolgsabgrenzungen in Handels- und Steuerbilanz (2001) 13; *Barborka*, Dürfen Geldbeschaffungskosten weiterhin als aktive Rechnungsabgrenzungsposten behandelt werden? SWK 1997, W 19; *Bauer*, Zeitliche Zurechnung im Bereich der Gewinnermittlung, in FS Stoll (1990) 31; *Beisse*, Wandlungen der Rechnungsabgrenzung, in FS Budde (1994) 67; *Bertl*, Passive Rechnungsabgrenzungsposten in Handels- und Steuerbilanz in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny* (Hrsg), Erfolgsabgrenzungen in Handels- und Steuerbilanz (2001) 139; *Bertl/Fraberger*, Rechnungsabgrenzungsposten, RWZ 1995, 127; *Bertl/Fraberger*, Damnum – Geldbeschaffungskosten, RWZ 1997, 48; *Bertl/Hirschler*, Die „bestimmte Zeit“ bei passiven Rechnungsabgrenzungen, RWZ 1994, 373; *Bertl/Hirschler*, Die Bilanzierung des Wertpapierdiskontgeschäfts, RWZ 1995, 349; *Bertl/Hirschler*, Zwei praktische Fälle zur Rechnungsabgrenzung, RWZ 1996, 205; *Bertl/Hirschler*, Bilanzielle Behandlung eines Disagios bei Kapitalgeber und Kapitalnehmer, RWZ 2007, 358; *Bertl/Hirschler*, Stetigkeitsprinzip und erstmalige Anwendung der Effektivzinismethode, RWZ 2017, 179; *Birck/Meyer*, Die Bankbilanz V<sup>3</sup> (1988); *Castan*, Rechnungslegung der Unternehmung<sup>3</sup> (1990); *Denk*, Die Bilanzierung und Bewertung von Urlaubsvorgriffen und Urlaubsrückständen, SWK 1999, W 33; *Egger*, Aktive Rechnungsabgrenzungsposten in Handels- und Steuerbilanz, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny* (Hrsg), Erfolgsabgrenzungen in Handels- und Steuerbilanz (2001) 127; *Egger/Bertl/Hirschler*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I<sup>18</sup> (2022); *Dreixler*, Rechnungsabgrenzungsposten in der IFRS-Rechnungslegung, PiR 2011, 269; *Federmann*, Zeitbestimmtheit bei transitorischer Rechnungsabgrenzung in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1984, 246; *Feichtner/Haslinger/Strimitzer*, Die Bilanzierung von Urlaubsansprüchen, RWZ 1995, 219; *Fischl*, IFRS versus UGB<sup>3</sup> (2023); *Forster*, Grundsätze für die Abgrenzung von Leasingraten, in FS Döllerer (1988) 147; *Frank/Kasapovic*, Gebühren im Kreditgeschäft: Anwendbarkeit der Effektivzinismethodik nach IFRS 9 im UGB-Abschluss – Teil 1: Die Bewertung, RWZ 2017, 308; *Fritz-Schmied*, Verpflichtender Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten in der Steuerbilanz, ÖStZ 2003, 345; *Göth*, Abgrenzung von Geldbeschaffungskosten, ecolo 1996, 197; *Grof/Nadvornik*, Die Differenzierung in Ansatz- und Bewertungs-

vorschriften im Rechnungslegungsgesetz, RdW 1990, 430; *Hartung*, Rechnungsabgrenzungsposten und richtlinienkonforme Auslegung, in FS Moxter (1994) 213; *Herzig/Söffing*, Rechnungsabgrenzungsposten und die Lehre vom Mindestzeitraum, BB 1993, 465; *Hofians*, Steuerliche Behandlung von Urlaubsrückstellungen, ÖStZ 1986, 253; *Hofians*, Änderungen des Einzelabschlusses durch das EU-GesRÄG, SWK 1995, D 55; *Hömberg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele* (Hrsg), Bilanzrecht (91. Lfg, 3/2020) § 250; *Kirsch* in *Kirsch* (Hrsg), Rechnungslegung (123. Lfg, August/2023) § 250; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup> (1993); *Kütting/Trützscher* in *Kütting/Weber* (Hrsg), HB Rechnungslegung § 250 (22. Lfg, Februar 2016); *Lißmann*, Passive Rechnungsabgrenzung durch Leasinggesellschaften, DB 1991, 1479; *Littich*, Sind Rechnungsabgrenzungsposten Wirtschaftsgüter? ÖStZ 1983, 203; *Niemeyer*, Ausweisfragen beim Optionsgeschäft, BB 1990, 1022; *Lübbig/Kühnel* in *Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger* (Hrsg), Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> (2016) § 2; *Novacek*, Sind Rechnungsabgrenzungen gemäß § 4 Abs 1 EStG verpflichtend? RdW 2003, 347; *Quantschnigg/Konezny*, Disagio und Geldbeschaffungskosten in Handels- und Steuerbilanz, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny* (Hrsg), Erfolgsabgrenzungen in Handels- und Steuerbilanz (2001) 221; *Reiter*, Aufträge mit langfristiger Finanzierung – Ausweisfrage der Finanzierungskomponente, RWZ 1993, 226; *Rohatschek*, Bilanzierungs- und Ausweisfragen von Zuschüssen und Subventionen, RWZ 2002, 141; *Ruppe*, Auswirkungen einer Reform der Rechnungslegung auf die steuerliche Gewinnermittlung, in *Egger/Ruppe* (Hrsg), Reform der Rechnungslegung in Österreich (1987) 231; *Scharpf* in *Kütting/Weber* (Hrsg), HB Rechnungslegung Kapitel 7 (27. Lfg, April 2018); *Seicht*, Über die (neuerliche) Reformbedürftigkeit des Rechtes des kaufmännischen „Jahresabschlusses“ (RLG), GesRZ 1994, 265; *Theile*, Bilanz (IAS 1), in *Heuser/Theile*, IFRS-Handbuch<sup>6</sup> (2019); *Tiedchen*, Rechnungsabgrenzung und „bestimmte Zeit“, BB 1997, 2471; *Tiedchen*, Posten der aktiven Rechnungsabgrenzung in HdJ II/9 (Juli 2021); *Tiedchen*, Posten der passiven Rechnungsabgrenzung, in HdJ III/8 (Juli 2021); *Vertneg*, Bankspezifische Änderungen durch das EU-GesRÄG, *ecolex* 1996, 675; *Weber-Grellet*, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2005, BB 2006, 35; *Werndl*, Bilanzieller Ausweis von Baukostenzuschüssen, ÖStZ 1994, 414.

### A. Entwicklung und Begriffe

- 72** Mit dem RÄG 2014 kam es zu keiner Änderung an den Bestimmungen der Abs 5 und 6. Die vorgesehenen Übergangsbestimmungen in § 906 Abs 32 bis Abs 35 enthalten Sonderregelungen für vor dem RÄG 2014 unterlassene Zuschreibungen sowie für aufgrund der Neuregelung gebotener Rückstellungen, nach denen durch die Einstellung eines RAP eine Verteilung über fünf Jahre ermöglicht wird. Ähnliche Regelungen haben bereits die Übergangsbestimmungen zu den Pensionsrückstellungen in Art X Abs 4 RLG und Art XII PKG enthalten. Diese Sonderposten haben mit Transitorien ieS (Vorauszahlungen) an sich nichts zu tun; ihre Nähe zu den RAP ergibt sich aus dem Zweck, die Nachholung eines Aufwandes über eine bestimmte Periode zu verteilen (vgl *Egger* in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Erfolgsabgrenzungen 135f). Als aktiver RAP müssen in gewissen Fällen gem Abs 10 aktivische latente Steuern ausgewiesen werden (s Rz 173).
- 73** Durch die Definitionen der seit dem RLG unveränderten Abs 5 und 6 wird der Anwendungsbereich auf die sog Transitorien ieS beschränkt. Antizipationen sind als Forderungen/Verbindlichkeiten auszuweisen, da bei ihnen die erst nach Entstehen des Aufwandes/Ertrages in der Folgeperiode fällige Geldforderung bzw Geldschuld abzugrenzen ist (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 6, 13; ErläutRV RLG zu § 198 Abs 5, 6). Zu den antizipativen RAP iwS gehören auch die Aufwandsrückstellungen (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 189). Durch § 196 wird weiters klargestellt, dass eine Bilanzierungspflicht für RAP besteht (vgl *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 78). Hinsichtlich des Disagios (s Abs 7), dessen Zuordnung zu den RAP strittig ist, besteht seit dem RÄG 2014 eine Aktivierungspflicht (näheres s Rz 93).
- 74** Die Begriffsdefinition der RAP entspricht wörtlich Art 18 und Art 21 der 4. EG-RL, wobei aber die RL auch die Aufnahme von Antizipationen unter den RAP als Länderwahlrecht ermöglichte. Die BilanzRL (2013/34/EU) verzichtet auf eine eigene Definition, sieht aber den

Ausweis in der Bilanz vor. Antizipationen sind durch die engere Definition in Abs 5 und Abs 6 weiterhin ausgeschlossen, müssen aber von Kapitalgesellschaften, die nicht klein sind, im Anhang als Teil der Forderungen und Verbindlichkeiten besonders erläutert werden, sofern diese Informationen wesentlich sind (§ 225 Abs 3 und 6). Die Beschränkung der RAP auf Transitorien ieS entspricht auch § 250 dHGB (ebenso bereits früher § 152 Abs 9 dAktG); das frühere Aktivierungswahlrecht des § 250 Abs 1 dHGB für als Aufwand berücksichtigte Zölle, Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer auf Vorräte ist als Durchbrechung der Beschränkung auf Transitorien nicht übernommen worden. Es wurde im Zuge des BilMoG in Anpassung an internationale Rechnungslegungsstandards gestrichen. Steuerlich bleibt es in § 5 Abs 5 Satz 2 dEstG erhalten (vgl. *Schubert/Wauke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 1).

## B. Zweck der Vorschrift

Durch die Verpflichtung zur Aufnahme von RAP soll in bestimmten Fällen eine periodenwidrige Zurechnung von Aufwendungen bzw Erträgen verhindert werden (vgl. *Tiedchen* in HdJ II/9 Rz 8ff; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 4; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 80f; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 49ff mit Hinweis auf den Ursprung in der dynamischen Bilanztheorie von *Schmalenbach*). Das Ziel einer periodengerechten Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen steht in einem Spannungsverhältnis zum Vorsichtsprinzip; denn ob und wann eine bestimmte Ausgabe zu einem Ertrag beiträgt, ist mit einem erheblichen Prognoserisiko verbunden. Das dominierende Vorsichtsprinzip lässt deshalb Aktivierungen nur zu, wenn Vermögensgegenstände entstehen, und auch hier werden – wie bei den nicht entgeltlich erworbenen Immaterialgütern des Anlagevermögens – Einschränkungen vorgegeben. Es ist deshalb auch herrschende Ansicht, dass wegen der bloßen Erwartung, dass eine Ausgabe in Zukunft zu Erträgen führen wird, eine Verteilung des Aufwands auf die Zeitabschnitte der erwarteten Realisierung zum Zwecke der periodengerechten Erfolgsermittlung nicht zulässig ist; diese sog Transitorien iwS (wie Reklamekosten, Entwicklungsaufwendungen) dürfen nicht aktiviert werden (vgl. *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 82; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 54; *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 25; *Kropff* in *Gefler* ua, KommAktG § 152 Rz 91; *P. Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 250 Rz 16f; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 41). Im Sinne vorsichtiger, möglichst objektiv überprüfbarer Erfolgsermittlung werden durch die gesetzliche Regelung RAP grundsätzlich nur dann zugelassen, aber auch in diesen Fällen vorgeschrieben, wenn im Rahmen eines Schuldverhältnisses oder einer vergleichbaren Rechtsbeziehung mit einem Dritten ein Leistungsaustausch festgelegt ist und der Unternehmer seine Leistung nicht zeitsynchron, sondern über den Abschlussstichtag verschoben erbringt oder die Gegenleistung für die von ihm bereits erbrachte Leistung erst erhält. Diese Beschränkung auf Transitorien ieS soll dadurch zum Ausdruck gebracht werden, dass nur solche Einnahmen bzw Ausgaben abzugrenzen sind, die Aufwand oder Ertrag „für eine bestimmte Zeit“ (zeitraumbezogen) nach dem Abschlussstichtag darstellen. Die Auslegungsfragen betreffen demnach va diese Qualifikation. Sie soll eine Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen nur dann gebieten, wenn sich die zeitliche Verschiebung über den Stichtag eindeutig durch den Anspruch auf bzw die Verpflichtung zu einer den Ausgaben bzw Einnahmen sachlich und zeitlich eindeutig zuordenbaren Gegenleistung nachvollziehen lässt. Demnach sind auch die typischen Beispiele für aktive RAP die für einen nach dem Stichtag liegenden Zeitraum vorausbezahlten Mieten, Versicherungsprämien oder Zinsen und vice versa für passive RAP im Voraus erhaltene Zahlungen für eine nach dem Stichtag liegende Miet- oder Versicherungsperiode (vgl. *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 280; *Kuntner/Petutschnig/Schereda* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 21. Lfg, § 198

75

Abs 5–6, Rz 10; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 82; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 64ff).

- 76** Obgleich demnach RAP im Regelfall mit Ansprüchen auf oder der Verpflichtung zu nicht in Geld bestehenden Leistungen verbunden sind, kommt es aufgrund des damit primär verfolgten Zwecks der Periodenabgrenzung nicht darauf an, ob bei aktiven RAP die Voraussetzungen eines Vermögensgegenstands erfüllt sind; falls diese Eigenschaften (zB eines immateriellen Gutes) vorliegen sollten, schließt dies aber den Ausweis als RAP nicht aus (vgl *Egger* in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Erfolgsabgrenzungen 132f; *Bertl* in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Erfolgsabgrenzungen 142f; *Tiedchen* in HdJ II/9 Rz 42f vertritt die Ansicht, dass RAP in keinem Fall Vermögensgegenstände sind; *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 17; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 11; im Steuerrecht wird überwiegend den RAP die Eigenschaft eines Wirtschaftsguts abgesprochen, VwGH 10. 12. 1985, 85/14/0078 ÖStZB 1985, 248; s *Zorn/Varro* in *Doral/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 17. Lfg, § 4 Rz 37; *Doral/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>11</sup> Rz 175; *Littich*, ÖStZ 1983, 203).

### C. Voraussetzungen für den Ansatz von RAP

- 77** Die Definitionen für aktive und passive RAP entsprechen einander sachlich, sodass auch grundsätzlich kein Unterschied in den Ansatzvoraussetzungen besteht (vgl *Kirsch* in *Kirsch*, Rechnungslegung, 121. Lfg, § 250 Rz 51). Allerdings ist das Realisationsprinzip – auch wenn es systematisch innerhalb der Bewertungsvorschriften eingereiht ist (§ 201 Abs 1 Z 4) – zu beachten (vgl auch *Grof/Nadvornik*, RdW 1990, 431). Dies führt dazu, dass bei aktiven RAP, die im Wesentlichen einen Anspruch auf Sach- oder Dienstleistungen im Hinblick auf eine vor dem Stichtag getätigte Zahlung ausdrücken, für die sachliche und zeitliche Zuordnung ein strenger Maßstab anzulegen und im Zweifel eine Aktivierung zu unterlassen ist (vgl aber *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 280); bei passivischen Abgrenzungen sind hingegen, um eine vorzeitige Erfolgsrealisierung zu verhindern, die für den RAP maßgeblichen Kriterien weiter zu beurteilen und auch Schätzungen zuzulassen (vgl *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 26f; *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 250 Rz 74; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 62; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 91).
- 78** Falls die für die erbrachte Zahlung für die Folgeperioden ausstehenden Gegenleistungen als wertlos einzuschätzen oder nicht mehr zu erwarten sind und im letzten Fall auch mit keinem realisierbaren Rückforderungsanspruch gerechnet werden kann, so ist aufgrund des dominanten Zweckes der Periodenabgrenzung zwar dennoch ein aktiver RAP anzusetzen, aber für den wahrscheinlichen Verlust aus dem Geschäft eine Rückstellung einzubuchen (ebenso *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 73; *Ballwieser* in MünchKomm HGB<sup>4</sup> § 250 Rz 11; aA *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 30; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 47; *Castan*, Rechnungslegung<sup>3</sup> 36, die eine Wertberichtigung des RAP als dem Klarheitsgebot besser entsprechend vorziehen); Art 12 Abs 12 Unterabsatz 3 BilanzRL ist insoweit teleologisch zu reduzieren. RAP und Rückstellung sind dann in der an sich für die Erfüllung bestimmten Periode aufzulösen.
- 79** Die gesetzliche Definition knüpft daran an, dass Ausgaben und Einnahmen bis zum Ablauf des Geschäftsjahres (einschließlich des Abschlusstichtages) für Folgeperioden erfolgt sind. Nach überwiegender Ansicht sind nicht bloß Zahlungsvorgänge, sondern auch Einbuchungen von Verbindlichkeiten und Forderungen, die auf Geld gerichtet sind, einzubeziehen (vgl *Hömborg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 91. Lfg, § 250 Rz 22f und 72ff; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 83; *Kropff* in *Geßler* ua, KommAktG § 152 Rz 94; *Biener/Berneke*, BiRiLiG 85; *Tiedchen* in HdJ II/9 Rz 63f, III/8 Rz 31f; *Schubert/*



*Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 17; *Küting/Trützscher* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 250 Rz 63; *Prinz* in KölnKomm RLG § 250 Rz 14, 17; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 25, 112; aA *Bauer* in FS Stoll [1990] 51; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG<sup>18</sup> § 42 Rz 178; *Kleindiek* lässt die Verbuchung von Forderungen und Verbindlichkeiten gelten, verweist allerdings ebenfalls auf das Verbot der Bilanzierung von schwebenden Geschäften, in Großkomm HGB<sup>5</sup> § 250 Rz 14; *Kirsch* tritt für eine Begrenzung der abgrenzungsfähigen Forderungen und Verbindlichkeiten ein, um das Verbot der Bilanzierung schwebender Geschäfte nicht zu unterlaufen, in *Kirsch*, Rechnungslegung, 121. Lfg, § 250 Rz 56 ff; *Castan*, Rechnungslegung<sup>3</sup> 34f setzt für die Einbuchung von Forderungen und Verbindlichkeiten voraus, dass nach der Vertragslage bis zum Ablauf des Stichtages eine Zahlung hätte erfolgen (müssen). Für Forderungen ist eine Rechnungsabgrenzung etwa dann geboten, wenn bei Lieferung mit langem Zahlungsziel oder gegen Teilzahlungen über mehrere Perioden die Kaufpreisforderung mangels einer laufenden Verzinsung zur Gänze aktiviert worden ist; der für die Kaufpreisforderung in die Forderung eingerechnete Zinsenanteil ist dann über einen passiven RAP periodengerecht zu verteilen (vgl für die Forfaitierung von Leasingraten *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 34; *Tiedchen* in HdJ III/8 Rz 37; *Birck/Meyer*, Bankbilanz V<sup>3</sup> 389).

Die Einnahmen/Ausgaben müssen Ertrag/Aufwand für eine **bestimmte Zeit** nach dem Stichtag sein. Es handelt sich dabei um das wesentliche Abgrenzungskriterium gegenüber den sog 80  
Transitorien iW, deren Einstellung unter die RAP damit ausgeschlossen werden soll (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 31; *Hayn* in *Böcking et al*, Beck HdR B 218 Rz 4; *Tiedchen* in HdJ II/9 Rz 57; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 60f). Durch eine objektivierbare, funktionell und zeitlich nachvollziehbare Zurechnung der bereits erbrachten Leistungen auf bestimmte künftige Gegenleistungen soll ausgeschlossen werden, dass an sich nicht der Bilanzierung zugängliche Werte aufgrund unsicherer oder subjektiver Schätzungen als RAP ausgewiesen werden (vgl *Egger* in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Erfolgsabgrenzungen 131; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 87; *Kropff* in *Geßler* ua, KommAktG § 152 Rz 92).

Diese Formulierung sowie insb der außerhalb der RAP vorgesehene Ausweis von Anzahlungen (vgl *Schubert/Huber* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 356) weisen darauf hin, dass nur bei 81  
einer zeitraumbezogenen Leistungsverpflichtung, wie sie für ein Dauerschuldverhältnis typisch ist, eine Rechnungsabgrenzung stattfindet (vgl *Castan*, Rechnungslegung<sup>3</sup> 35; *Tiedchen* in HdJ II/9 Rz 102 ff begrenzt dieses Kriterium auf Vorauszahlungen, die zu keinem Vermögensgegenstand führen). Davon sind jedoch Leistungen zu unterscheiden, die bloß in Zusammenhang mit einem Dauerschuldverhältnis stehen, jedoch nicht laufzeitbezogen sind (vgl VwGH 18. 12. 1996, 94/15/0148 ÖStZ 1997, 364 zu Anschlussgebühren für Kabelfernsehanlagen; s ebenso zu Maklerprovisionen bei Mietverträgen BFH 19. 6. 1997, IV R 16/95 BStBl 1997, 808 ff; hinsichtlich Kreditgebühren s etwa *Frank/Kasapovic*, RWZ 2017, 308; aA etwa AFRAC, die bei Anwendung der Effektivzinsmethodik auch betreffend einmaliger Gebühren, die nicht von der Vertragslaufzeit abhängen, eine anteilige Amortisation vorsehen, Entwurf zu AFRAC 40, Rz 23).

Prinzipiell sind an die zeitliche Abgrenzung strenge Kriterien anzulegen; es muss ohne Schätzung 82  
entweder auf Grundlage einer vertraglichen oder auch öffentlich-rechtlichen Regelung oder eines eindeutigen Sachverhaltes eine Zuordnung auf einen periodenmäßig abgegrenzten Zeitraum möglich sein (strittig, für eine strenge Abgrenzung *Castan*, Rechnungslegung<sup>3</sup> 36; *Sieben/Ossadnik* in *Leffson/Rückle/Großfeld*, HURB 49 ff; *Biener/Berneke*, BiRiLiG 85; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 280; *Hayn* in *Böcking et al*, Beck HdR B 218 Rz 12; *Kropff* in *Geßler* ua, KommAktG § 152 Rz 102; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 34 ff; für die Einbeziehung von Schätzungen insb *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hu-*

eck, GmbHG<sup>18</sup> § 42 Rz 180, der die Schätzung nicht erlaubt, wenn kein abstrakt aktivierungsfähiger Vermögensgegenstand erworben wird; *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 250 Rz 71 ff; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup> 138; vgl auch *Hartung* in FS Moxter [1994] 213, 222; *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 26 hinsichtlich passiver RAP; *Federmann*, BB 1984, 246, 251; zweifelnd auch *Bertl/Hirschler*, RWZ 1996, 205 unter Berufung auf BFH 23. 3. 1995, IV R 66/94 BB 1996, 154 zur passiven Abgrenzung einer Ausbietungsgarantiegebühr; *Herzig/Soffing*, BB 1993, 465 „Mindestzeitraum“ genügt; ausführlich *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 250 Rz 70 ff; s aber Rz 84).

- 83** ISd Prinzips vorsichtiger Realisation wird va bei einer aktiven Abgrenzung ein strenger Maßstab an die zeitliche Zuordnung anzuwenden sein (vgl auch *Ballwieser* in MünchKomm HGB<sup>4</sup> § 250 Rz 4, 9); hingegen ist bei passiven RAP eine Schätzung nach Erfahrungswerten (zB Nutzungsdauer, Lebenserwartung) vertretbar, um eine vorzeitige Gewinnrealisierung zu verhindern (vgl *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 26 ff; *Hömborg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 91. Lfg, § 250 Rz 29 f; *Egger/Samer/Bertl*, Jahresabschluss I<sup>18</sup> 413 f; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 87 ff; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 63; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 115; *Kirsch* in *Kirsch*, Rechnungslegung, 121. Lfg, § 250 Rz 77 ff). So wird zB eine Zahlung für ein zeitlich unbefristetes Wettbewerbsverbot auf jenen Zeitraum passivisch abzugrenzen sein, für den üblicherweise in der Branche rechtswirksame Vereinbarungen dieser Art eingegangen werden (vgl *Tiedchen*, BB 1997, 2471).
- 84** Der hA entsprechend, schließt eine zeitliche Zuordnung über mehrere Perioden einen RAP nicht aus (vgl etwa *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 23; *Hömborg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 91. Lfg, § 250 Rz 27; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 33). Allerdings wird bei Zahlungen für mehrere Jahre, wie etwa Zahlungen für ein langjähriges Miet- oder Lizenzrecht im Regelfall ein Vermögensgegenstand (zB ein Recht als immaterielles Anlagegut) anzunehmen sein, da in derartigen Fällen die Vorausleistung auch inhaltlich bestimmend auf die Ausgestaltung der Position einwirkt (zB Weitergabemöglichkeit für das Mietrecht) und eine derartige Vorausleistung dann eine andere Bedeutung für das Unternehmen hat, weil sie damit einen eigenständigen wirtschaftlichen Gehalt erhält (vgl *Kropff* in *Gefler* ua, KommAktG § 152 Rz 93, der zB bei größeren einmaligen Ausgaben auch für zeitlich begrenzte Rechte den Ausweis als Vermögensgegenstand als richtig ansieht; vgl auch *Hofians* in HBA<sup>3</sup> § 224 Abs 2 A.I. Z 1 Rz 21 ff; vgl weiters *Hartung* in FS Moxter [1994] 213, 220, der es für mit der 4. EG-RL unvereinbar erachtet, ein selbst erstelltes immaterielles Anlagegut als RAP auszuweisen; aA *Castan*, Rechnungslegung<sup>3</sup> 36). In diesen Fällen hat der Ausweis gem § 224 Abs 2 A.I.1. zu erfolgen.
- 85** Nach hA können **unwesentliche Abgrenzungen** unterbleiben (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 44; *Castan*, Rechnungslegung<sup>3</sup> 37; *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 28; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 92).
- 86** Als aktive RAP kommen demnach insb in Betracht: Vorauszahlungen für zeitlich abgegrenzte Mieten, Versicherungsprämien, Werkleistungen, Verbandsbeiträge, Zinsen, Wechseldiskontspesen beim Bezogenen, zeitraumbezogene Geldbeschaffungskosten (s Rz 87/1 und 103 ff; iZm Kreditgebühren vgl *Frank/Kasapovic*, RWZ 2017, 308), Zuschüsse für ein zeitlich begrenztes Verhalten (zB Zahlung für ein exklusives Belieferungsrecht für eine bestimmte Zeit, vgl *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG<sup>18</sup> § 42 Rz 184; *Rohatschek*, RWZ 2002, 141; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 414; *Bertl/Fraberger*, RWZ 1999, 18), vorausbezahlte Kfz-Steuer (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 53; die jedoch für einen zahlenmäßig kleinen Fuhrpark keine Abgrenzungsnotwendigkeit für Versicherungsprämien

vorsehen, Rz 44). Bei Leasingverträgen wird eine Berücksichtigung der sog leasingtypischen Anlaufverluste beim Leasinggeber im Falle linearer Leasingraten durch einen aktiven RAP abgelehnt, da keine Ausgaben vorliegen (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 125; eingehend *Förster* in FS Döllner [1988] 147 ff). Hingegen sind bei degressiven Leasingraten, die die Degression des Aufwandes übersteigen, in der Bilanz des Leasinggebers passive und in der des Leasingnehmers aktive Abgrenzungen erforderlich, wenn eine feste, unkündbare Grundmietzeit festgelegt ist (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 126 ff; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG<sup>18</sup> § 42 Rz 184; aA *Tiedchen* in HdJ II/9 Rz 81; keine Abgrenzung für degressive Leasingraten bei Mobilienleasing BFH 28. 2. 2001, I R 51/00 BB 2001, 1576 [*Dziadkowski*]).

Für **Urlaubsvorgriffe** der Dienstnehmer ist ebenfalls ein RAP geboten, wie dies auch in den ErläutRV RLG zu § 198 hervorgehoben wird, obgleich der gewährte Urlaubsvorgriff zu keiner Ausgabe führt (vgl *Platzer/Kros*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>7</sup> 244); in Anschluss an VwGH 23. 1. 1974, 1138/72 ÖStZB 1974, 133 ist nach den ErläutRV eine aktive Urlaubsabgrenzung nur insoweit auszuweisen, als sich nach Verrechnung mit Urlaubsrückständen ein Überhang ergibt. Diese Saldierung widerspricht allerdings dem nach ganz hA auch für RAP geltenden Verrechnungsverbot (vgl *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 18; *Denk*, SWK 1999, W 37 ff; für getrennten Ausweis VwGH 14. 11. 1990, 90/13/0091 ÖStZB 1991, 301; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 66). Soweit Urlaube nicht konsumiert wurden, ist eine Rückstellung geboten (vgl *Nikolaus* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 22. Lfg, § 9 Rz 78 – Stichwort Urlaubsentgelt; ausführlich *Hofians*, ÖStZ 1986, 254 f; s auch Rz 143/3). Die in den ErläutRV vertretene Verrechnung von Urlaubsvorgriffen mit Lasten aus nicht konsumierten Urlauben könnte nur im Hinblick auf die Bestimmung des Abs 8 Z 3 gerechtfertigt werden, wonach bei nicht wesentlichen Beträgen keine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung besteht. Gehaltsvorschüsse sind idR als Forderungen auszuweisen; ausgenommen sind Zahlungen, die üblicherweise am letzten Tag des Vormonats geleistet werden (*Egger/Samer/Bertl*, Jahresabschluss I<sup>18</sup> 280 f).

Das pauschale Aktivierungswahlrecht für **Geldbeschaffungskosten** wurde durch das EU-GesRÄG beseitigt (s im Einzelnen und zur Übergangsregelung Rz 105 ff). Wie auch die ErläutRV ausführen, schließt dies nicht aus, dass im Einzelfall eine Aktivierung als RAP in Betracht kommen kann. Eine Qualifikation als RAP kommt nicht in Frage, soweit es sich um einmalige Kosten handelt, wie zB bei Vermittlungsprovisionen, Kreditgebühren, Druckkosten von Anleihen, weil kein Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag vorliegt, sondern die Leistung in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Zuzählung der Geldmittel erbracht wird (vgl *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 67, wonach einmalige Kosten, wie Vermittlungsprovisionen, Kreditgebühren, nicht aktivierbar sind; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 89; weitergehend für die aktive Abgrenzung von Emissionskosten *Claussen/Korth* in KölnKomm RLG § 250 Rz 25). Zahlungen an Dritte (Gebühren, Kapitalverkehrsteuer, Rechtsanwalts-, Notarkosten, Bearbeitungsgebühren, Druckkosten, Prospekt- und Werbekosten, Vermittlungsprovisionen, Schätzungskosten, Gerichtsgebühren im Grundbuch) sind somit idR nicht aktivierbar (vgl *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 43). Soweit solche Kosten jedoch der zeitlichen Nutzung der Geldmittel zuordenbar sind (zB Vermittlungsprovision für ein Darlehen), wird von Teilen des Schrifttums ein Aktivierungswahlrecht vertreten (vgl *Kropff* in *Gefßler* ua, KommAktG § 156 Rz 28; *Hömberg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 91. Lfg, § 250 Rz 35). Dem ist nicht zu folgen, da eben eine Zurechenbarkeit iSd Abs 5 und 6 nicht vorliegt (vgl aber *Göth*, *ecolex* 1996, 197 ff, nach dem Vermittlungsprovisionen mit Zinscharakter gem § 52 Abs 1 Z 4 BWG abgrenzungspflichtig sind; ähnlich hierzu *Frank/Kasapovic*, RWZ 2017, 308; s auch *Bertl/Hirschler*, RWZ 2017, 179 [180]). Das Gesetz lässt aber keinen Raum für



ein Wahlrecht. Daher besteht nur insoweit Aktivierungspflicht, als ausnahmsweise unmittelbar „zeitraumbezogene“ (dh laufzeitabhängige) Aufwendungen (Bürgschafts- oder Verwaltungs- und Bearbeitungsgebühren) vorliegen (vgl *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 67; *Brösel/Olbrich* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 253 Rz 281; *Hömborg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht § 250, 91. Lfg, Rz 35 ff; *Schubert/Waubke* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 250 Rz 43; *Göth*, *ecolex* 1996, 197 ff; *Bertl/Fraberger*, RWZ 1997, 48 f; *Quantschnigg/Konezny* in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Erfolgsabgrenzungen 233 f; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 112; *Egger/Samer/Bertl*, Jahresabschluss I<sup>18</sup> 281; bei Anwendung der Effektivzinsmethodik, s Entwurf zu AFRAC 40 Rz 23; aA *Barborka*, SWK 1997, W 19 f). Ausnahmen davon können nur im Lichte des Vorsichtsprinzips geboten sein (s schon Rz 83).

- 87/2** Ist die Laufzeit – wie häufig bei Kontokorrentkrediten – unbestimmt, so ist die Aktivierungsmöglichkeit fraglich (s auch *Heidinger*, ÖStZ 1990, 39, s auch Rz 82 ff). Das Vorsichtsprinzip wird hier eine Verteilung höchstens bis zum ersten Kündigungstermin, der dem Gläubiger zusteht, zulassen.
- 87/3** Abgabenrechtlich besteht hingegen ebenso wie beim Disagio (dazu Rz 93 ff) gem § 6 Z 3 EStG 1988 Aktivierungspflicht mit zwingender Verteilung auf die gesamte Laufzeit; dies wird nach den EStR 2000 auch auf einen Kontokorrentkredit erstreckt, der „überwiegend den Charakter eines Darlehens (Einmalkredit)“ hat (als Freigrenze gilt steuerlich ein Betrag von € 900,-, falls kein Disagio anzusetzen ist; EStR Rz 2464, 2466).
- 88** Zur Umsatzsteuerabgrenzung bei Mietzinsvorauszahlungen gem UStR Rz 2610 vgl *Seicht*, Buchführung, Jahresabschluss und Steuern<sup>12</sup> 448 f; *Platzer/Kros*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>7</sup> 222 f. Abgelehnt wird (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 54; *Kropff* in *Geßler ua*, KommAktG § 152 Rz 104) ein aktiver RAP für Forschungs- und Entwicklungskosten, Ausgleichszahlungen an einen ausgeschiedenen Handelsvertreter, Kataloge eines Versandhauses für die nächste Saison, Lektoratskosten, Reklamekosten (vgl *Tiedchen* in *HdJ II/9* Rz 96; *Kirsch* in *Kirsch*, Rechnungslegung, 121. Lfg, § 250 Rz 107), wovon aber der Fall zu unterscheiden ist, dass eine Vorauszahlung auf eine von einem Dritten geschuldete Werbeleistung erbracht wird, wie zB für die Sendung von Werbefilmen im nächsten Geschäftsjahr. Ebenso darf eine einmalige Zahlung an einen Dritten für die Vermittlung zeitbezogener Leistungen (zB Provisionen für die Vermittlung von Abonnementverträgen oder eines Mietvertrags) zeitlich nicht abgegrenzt werden (vgl *Tiedchen* in *HdJ II/9* Rz 66; *Kirsch* in *Kirsch*, Rechnungslegung, 121. Lfg, § 250 Rz 107). Die Zahlung zum Zwecke der Aufhebung eines Vertrages (zB Reugeld) stellt keinen Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag dar. Vielmehr gilt die geschuldete Leistung als vor dem Abschlussstichtag erbracht.
- 89** Passive RAP sind einzustellen zB für im Voraus erhaltene Mieten, Zinsen, Versicherungsprämien, Subventionen, mit denen ein zeitlich abgegrenztes, als Gegenleistung qualifiziertes Verhalten (zB Halten eines bestimmten Beschäftigungsstandes über eine bestimmte Zeit) verbunden ist (vgl *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 68; *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 34; *Castan*, Rechnungslegung<sup>5</sup> 57; *Tiedchen* in *HdJ III/8* Rz 44 ff), für Entschädigungen für zeitlich abgrenzbare Verpflichtungen, wie zB ausschließlich bei einem bestimmten Unternehmen Waren zu beziehen oder Konkurrenz zu unterlassen oder ein bestimmtes Verhalten zu dulden (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 117; *Bertl* in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Erfolgsabgrenzungen 154; *Rohatschek*, RWZ 2002, 141; VwGH 29. 10. 2003, 2000/13/0090 GES 2004, 197 [*Petritz*]), für forfeitierte Leasingraten (*Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 139; BFH 24. 7. 1996 I R 94/95 DB 1996, 2311). Bei standardisierten Optionen, die marktmäßig handelbar sind, wird die Option nach überwiegender Auffassung als sonstiger Vermögensgegenstand angesehen, der im Umlaufver-

mögen auszuweisen ist (vgl. *Justenhoven/Usinger* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 254 Rz 72; *Scharpf* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung Kapitel 7 Rz 7; AFRAC 15 [Dezember 2020] Rz 10f). In diesem Zusammenhang wird die Behandlung der Optionsprämie als RAP abgelehnt, weil es sich bei der Prämie um das Entgelt für die anschließend zu erbringende Stillhalterleistung handle, die der Verkäufer der Option entsprechend dem Realisationsprinzip bis zur Erfüllung der Leistungspflicht erfolgsneutral zu behandeln habe (vgl. *Scharpf* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung Kapitel 7 Rz 8; AFRAC 15 [Dezember 2020] Rz 10f; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 69). Aufgrund des Vorsichtsprinzips sind auch bei zeitlich nicht genau festgelegten Abgrenzungen passive RAP im Wege der Schätzung anzusetzen. Kein passiver RAP ist bei der vorzeitigen Beendigung eines befristeten Dauerschuldverhältnisses gegen Entschädigung zu bilden, da die Entschädigung kein Entgelt für eine noch zu erbringende Gegenleistung darstellt und die Entschädigung daher sofort erfolgswirksam ist (BFH 23. 2. 2005, I R 9/04 BB 2005, 1496 [Berndt]; *Weber-Grellet*, BB 2006, 35, 38); ebenso wurde die Vorfalligkeitsentschädigung aufgrund der vorzeitigen Änderung eines Darlehenszinssatzes nicht als Entgelt für eine ausstehende Gegenleistung qualifiziert, weshalb kein passiver RAP anzusetzen ist (vgl. FG Baden-Württemberg 15. 12. 2005, 3 K 100/02 taxlex-SRA 2006/ 75).

### D. Bemessung der RAP

RAP sind als der Periodenabgrenzung dienende Posten nicht zu bewerten, auch wenn sie im Einzelfall als Vermögensgegenstand zu qualifizieren sein sollten (vgl. *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 70; *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 29; *Tiedchen* in HdJ II/9 Rz 130ff, III/8 Rz 75). Ihr Ansatz bemisst sich nach dem Maß, in dem die erhaltene oder geleistete Zahlung der noch ausstehenden Leistung gegenübersteht (vgl. *Kropff* in *Gefßler ua*, KommAktG § 152 Rz 97ff; *Tiedchen* in II/9 Rz 130ff, III/8 Rz 44; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 93). Bei periodenübergreifenden Leistungen ist daher eine Einnahme entsprechend dem Wertverhältnis der noch ausstehenden Gegenleistung zur gesamten geschuldeten Gegenleistung abzugrenzen. Auf den Verlauf der Kosten kommt es demnach nicht an (vgl. *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 42; *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 29; *Kropff* in *Gefßler ua*, KommAktG § 152 Rz 100; *Tiedchen* in HdJ II/9 Rz 135).

RAP sind mit jenem Betrag aufzulösen, der dem Geschäftsjahr als Aufwand/Ertrag zuzurechnen ist (*Küting/Trützscher* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 250 Rz 81f). Der in Vorauszahlungen größerer Beträge uU enthaltene Zinsfaktor wird bei Aufteilung von RAP zu meist nicht berücksichtigt (vgl. *Tiedchen* in HdJ II/9 Rz 134, wonach auf das zwischen den Parteien Vereinbarte vorrangig abzustellen ist; s auch *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 50; s aber *Lißmann*, DB 1991, 1479).

**Abgabenrechtlich** sind RAP nicht näher geregelt, sodass die unternehmensrechtliche Ansatzpflicht und Bemessung iSd Maßgeblichkeit gem § 5 Abs 1 EStG auch für Zwecke der Steuerbilanz anzuwenden sind (vgl. auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup> 135ff; *Ruppe* in *egger/Ruppe*, Reform der Rechnungslegung 244f; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 100; zum Ansatz von RAP bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG *Novacek*, RdW 2003, 347; *Fritz-Schmied*, ÖStZ 2003, 345). Eine außerplanmäßige Abschreibung von aktiven RAP ist unter gewissen Voraussetzungen möglich (vgl. *Wirth* in *HBA*<sup>3</sup> § 224 Abs 2c Rz 68f; s hierzu etwa auch *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 47, die die Ansicht vertreten, dass mit einer angemessenen Abschreibung des Aktivums anstatt einer Drohverlustrückstellung eine Verbesserung der Bilanzklarheit einhergeht; aA *Tiedchen* in HdJ II/9 Rz 136f; *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 32; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 97).

## E. IAS/IFRS

92/1 IAS 1.25 enthält das Prinzip, wonach Einnahmen und Ausgaben in dem Abrechnungszeitraum zu berücksichtigen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören („accrual principle“). Es dürfen aber nur Posten ausgewiesen werden, die als Vermögenswerte oder Schulden anzusehen sind. Diese Kriterien sind sowohl für antizipative als auch transitorische Posten anzuwenden (vgl. *Wagenhofer*, IAS/IFRS<sup>6</sup> 149). Im Vergleich zum UGB differenzieren die IFRS nicht, ob Forderungen oder Verbindlichkeiten eher einen transitorischen oder antizipativen Charakter aufweisen. Folglich werden innerhalb einer IFRS-Bilanz einen transitorischen Charakter aufweisende Sachverhalte auch nicht unter der Bezeichnung eines aktiven oder passiven RAP ausgewiesen. Vielmehr hat unter Würdigung der Gesamtumstände iSe periodengerechten Gewinnermittlung und in Abhängigkeit der Fristigkeit, entweder ein Ausweis als lang- oder kurzfristiger Vermögenswert bzw lang- oder kurzfristige Schuld zu erfolgen (*Dreixler*, PiR 2011, 269 [274]; *Fischl*, IFRS versus UGB<sup>3</sup> 35; *Hirschler/Petuschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 98 f; *Lübbig/Kühnel* in *Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger*, Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> § 2 Rz 130, 139 f; *Theile* in *Heuser/Theile*, IFRS-Handbuch<sup>6</sup> Kap 43: Bilanz [IAS 1] Rz 43.53).

## V. Disagio, Geldbeschaffungskosten (Abs 7)

**Literatur:** *Altenburger*, Ist das geplante Rechnungslegungsgesetz EG-konform? in *Griller/Lavric/Neck* (Hrsg), Europäische Integration aus österreichischer Sicht (1991) 221; *Bachem*, Das Auszahlungsdisagio in Bilanz und Vermögensaufstellung des Darlehensnehmers, BB 1991, 1671; *Barborka*, Dürfen Geldbeschaffungskosten weiterhin als aktive Rechnungsabgrenzungsposten behandelt werden? SWK 1997, W 19; *Barborka*, Übergangsvorschriften für bisher aktivierte Geldbeschaffungskosten sowie Umstellungsaufwendungen im EU-GesRÄG, SWK 1997, W 93; *Becker*, Aktienrechtliches und handelsrechtliches Agio, NZG 2003, 510; *Bertl/Fraberger*, Damnum – Geldbeschaffungskosten, RWZ 1997, 48; *Bertl/Hirschler*, Bilanzielle Behandlung eines Disagios bei Kapitalgeber und Kapitalnehmer, RWZ 2007, 358; *Bertl/Hirschler*, Bilanzielle Behandlung von Nullkuponanleihe und Niedrigzinsanleihe, RWZ 2009, 174; *Braumann*, Die Nullanleihe in der Steuerbilanz, ÖStZ 1982, 206; *Dokalik/Hirschler*, Die Einheitsbilanz aus der Sicht des UGB, RWZ 2020, 245; *Frank/Kasapovic*, Gebühren im Kreditgeschäft: Anwendbarkeit der Effektivzinsmethodik nach IFRS 9 im UGB-Abschluss – Teil 1: Die Bewertung, RWZ 2017, 308; *Göth*, Bilanzrecht der Kreditinstitute I (1995); *Egger/Bertl/Hirschler*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I<sup>18</sup> (2022); *Göth*, Abgrenzung von Geldbeschaffungskosten, eoclex 1996, 197; *Grünberger*, IFRS 2023. Ein systematischer Leitfaden<sup>20</sup> (2023); *Hahne*, Behandlung des Emissionsdisagios in der Handels- und Steuerbilanz des Emittenten, DB 2003, 1397; *Heidinger*, Anregungen zu den Gewinnermittlungsrichtlinien, ÖStZ 1990, 39; *Hofians*, Bilanzierungshilfen des Handelsrechtes im Bilanzsteuerrecht (1986); *Hirschler*, Die Effektivzinsmethode in der Rechnungslegung, in *Aschauer et al* (Hrsg), Niedrigverzinsung im Bilanz- und Steuerrecht (2023); *Hofians*, Auswirkungen der Änderung der Rechnungslegungsvorschriften auf immaterielle Anlagewerte und Bilanzierungshilfen, FJ 1987, 120; *Hofians*, Änderungen des Einzelabschlusses durch das EU-GesRÄG, SWK 1995, D 55; *Hofians*, Abschreibung von Bilanzierungshilfen, in *Bertl et al* (Hrsg), Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz (2005) 163; *Lübbig/Kühnel* in *Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger* (Hrsg), Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> (2016) § 2; *Konezny*, Nachträglich gewährtes Disagio in der Handels- und Steuerbilanz, RWZ 2001, 204; *Kühbacher*, Die steuerrechtliche Behandlung des Agios bei einer Optionsanleihe, ÖStZ 2006, 438; *Pfirmann/Lorson/Hell/Metz* in *Küting/Weber* (Hrsg), HB Rechnungslegung § 253 (30. Lfg, Mai 2020); *Plewka/Schimmele*, Die Behandlung des Emissionsdisagios in der Bilanz des Emittenten, DB 1998, 2494; *Quantschnigg/Konezny*, Disagio und Geldbeschaffungskosten in Handels- und Steuerbilanz, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny* (Hrsg), Erfolgsabgrenzungen in Handels- und Steuerbilanz (2001) 221; *Reidlinger*, Die Vierte, Siebente und Achte Richtlinie (Bilanz-Richtlinie, Konzern-Richtlinie und Prüferbefähigungs-Richtlinie), in *Doralt/Nowotny* (Hrsg), Der EG-rechtliche Anpassungsbedarf im österreichischen Gesellschaftsrecht (1993) 198; *Seicht*, Über die (neuerliche) Reformbedürftigkeit des Rechtes des kaufmännischen „Jahresabschlusses“ (RLG), GesRZ 1994, 265; *Tiedchen*, Posten der aktiven Rechnungsabgrenzung in HdJ II/9 (Juli 2021); *Ulmer/Ihrig*, Ein neuer Anleihtyp: Zero-Bonds, ZIP 1985, 1169; *Vertneg*, Bankspezifische Änderungen durch das EU-GesRÄG, eoclex 1996, 675; *Weber-Grellet*, BB-BFH-Bilanzrechtsprechungsreport 2007, BB 2008, 38.

### A. Disagio (Abgeld)

Mit dem RÄG 2014 wurde das Wahlrecht zum Ausweis eines Disagios geändert und verpflichtend dessen Aktivierung und Abgrenzung durch einen passiven RAP angeordnet. Bis zum RÄG 2014 entsprach die Bestimmung § 250 Abs 3 dHGB und Art 41 Abs 1 der 4. EG-RL; im Verhältnis zu diesen Regelungen wird klargestellt, dass es auf den zum Zeitpunkt der Begründung maßgeblichen Rückzahlungsbetrag ankommt, sodass eine spätere Erhöhung des bilanzierten Rückzahlungsbetrages (zB durch Wechselkursänderungen) nicht über eine Erhöhung des aktivierten Unterschiedsbetrages ausgeglichen werden darf (vgl auch die ErläutRV RLG zu § 198 Abs 7; s dagegen *Weiler* in HBA<sup>2</sup> 541 Rz 13). Das Disagio ist strikt von nicht aktivierbaren Kosten der Geldbeschaffung zu trennen (s Rz 87/1 ff und 103 ff). Bereits das EU-GesRÄG 96 hat die Möglichkeit der Aktivierung von Geldbeschaffungskosten wegen fehlender Übereinstimmung mit der 4. EG-RL beseitigt. Durch das RÄG 2014 wurde das Aktivierungswahlrecht gem Art 12 Abs 10 BilanzRL in eine Aktivierungspflicht umgeändert:

93

„Es hat nach dem bisherigen Wortlaut des Art. 41 der Vierten Richtlinie Zweifel gegeben, ob die Aktivierung des Disagios ins Ermessen der Unternehmen gestellt werden muss. Art. 12 Abs. 10 der Bilanz-Richtlinie stellt nun klar, dass die Aktivierung verpflichtend gestaltet werden kann. Weiterhin bleibt es dabei, dass die Abschreibung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens sowohl linear als auch nach der Effektivzinsmethode erfolgen kann. § 906 Abs. 30 sieht vor, dass für bestehende Verbindlichkeiten, für die das Disagio nicht als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten bilanziert wurde (sondern etwa bereits als Aufwand im Zeitpunkt des Entstehens der Verbindlichkeit gebucht wurde), nicht nachträglich ein Disagio zu bilden ist.“ (ErläutRV RÄG 2014 zu § 198 Abs 7 367 BlgNR 25. GP 5).

Nach der deutschen Rechtslage besteht weiterhin ein Aktivierungswahlrecht für das Disagio (vgl § 250 Abs 3 dHGB). Übergangsbestimmung: Die Aktivierungspflicht besteht erstmals für ein Disagio, das nach Inkrafttreten des RÄG 2014 (also im ersten Geschäftsjahr, das nach dem 31. 12. 2015 beginnt) entsteht. Ein bisher nicht aktiviertes Disagio aus alten Verbindlichkeiten ist nicht nachzuholen (§ 906 Abs 30 Satz 1; *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 46a). Wurde ein Disagio bereits in der Vergangenheit ausgewiesen, so ist dies fortzuführen.

[entfallen]

94

Wird die Verbindlichkeit so gestaltet, dass die Emission zum Nennbetrag erfolgt und bei Tilgung ein Zuschlag zu bezahlen ist (Rückzahlungsagio), so ist grundsätzlich die Verbindlichkeit mit dem höheren Rückzahlungsbetrag zu passivieren, für den Unterschied gelten dieselben Regeln wie für ein Begebungsdisagio, soweit keine Null-Kupon-Anleihe (dazu Rz 98) vorliegt (vgl *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 79f; *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 51; *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 36; *Ballwieser* in MünchKomm HGB<sup>4</sup> § 250 Rz 12). Ist ein höherer Rückzahlungsbetrag nur für einen besonderen Fall (zB vorzeitige Kündigung durch Emittenten oder kein Umtauschangebot in Aktien) vorgesehen, so ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob eine Passivierung des höheren Rückzahlungsbetrages geboten ist (vgl *Weiler* in HBA<sup>2</sup> 541 Rz 14).

95

Das Wahlrecht für die Aktivierung eines Disagios (bei Hypothekenbanken zumeist „dammum“ genannt) erklärte sich aus seiner nicht klar zuordenbaren Eigenschaft als einerseits zeitlich nicht näher abgrenzbares Entgelt für die Kapitalgewährung und andererseits vorweg gewährte Verzinsung (vgl *Hofians*, FJ 1987, 125; *Hofians*, Bilanzierungshilfen 159ff; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 105; *Tiedchen* in HdJ II/9 Rz 151 ff). Um hier Abgrenzungsprobleme zu vermeiden, wurde ein Wahlrecht eingeräumt. Die Änderung zur Aktivierungspflicht wird damit begründet, dass sich diese Möglichkeit eindeutig aus Art 12 Abs 10 der BilanzRL ergebe. Damit wird auch eine Anpassung an das Steuerrecht bewirkt. In den ErläutRV des RÄG 2014 wird auch klargestellt, dass die Abschreibung nach der Effektivzinsmethode erfolgen kann (s hierzu bereits ausführlich *Bertl/Eberhartinger/Hirschler*

96



Höltschl/Schiebel, *RwSt* 2020, 3; Frank/Kasapovic, *RWZ* 2017, 308; Hirschler, Die Effektivzinsmethode in der Rechnungslegung in *Aschauer et al*, *Niedrigverzinsung im Bilanz- und Steuerrecht* 33 ff). Die Aktivierung des Disagios muss im Jahr des Eingehens der Verbindlichkeit vorgenommen werden. Bis zum RÄG 2014 war nach überwiegender Auffassung auch eine teilweise Aktivierung des Unterschiedsbetrages zulässig; ein Nachholen in Folgeperioden war – auch bei einer Änderung der Geldmarktverhältnisse – nicht möglich (vgl *Tiedchen* in *HdJ* II/9 Rz 166; *Schubert/Waubke* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 250 Rz 40; *Adler/Düring/Schmaltz*, *Rechnungslegung*<sup>6</sup> § 250 Rz 85; *Kleindiek* in *Großkomm HGB*<sup>5</sup> § 250 Rz 31; für eine Aktivierung eines nachträglich vereinbarten Disagios aufgrund des Zwecks der periodengerechten Erfolgsermittlung *Konezny*, *RWZ* 2001, 204; vgl dazu auch *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, *Bilanzrecht I*<sup>2</sup> § 198 Rz 106; gegen Aktivierung eines Teilbetrages: *Tiedchen* in *HdJ* II/9 Rz 164, da damit im Ergebnis eine freiwillige außerplanmäßige Abschreibung bewirkt werde; *Konezny*, *RWZ* 2001, 204; *Quantschnigg/Konezny* in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, *Erfolgsabgrenzungen* 227 f).

- 97 Das nicht mehr gegebene Wahlrecht für die Aktivierung eines Ausgabeabgeldes ging davon aus, dass typischerweise im Verhältnis zum Rückzahlungsbetrag geringfügige Unterschiede bestehen, die ein pauschales, zeitlaufunabhängiges Entgelt für die Geldüberlassung enthalten sowie va auch der Feinabstimmung des Zinsenbetrages dienen (vgl *Tiedchen* in *HdJ* II/9 Rz 156 f; s auch *Biener/Berneke*, *BiRiLiG* 85; vgl aber *BGH* 29. 5. 1990, XI ZR 231/89 ZIP 1990, 848, wonach in der Bankpraxis eine fast ausschließliche Zinsfunktion angenommen wird).
- 98 Bei sog **Null-Kupon-Anleihen** besteht nach heute hA kein Wahlrecht zwischen einem Brutto- oder Nettoausweis, sondern der Emittent hat zum Zwecke der Trennung von Kapital- und Zinsschuld nur den Ausgabebetrag zuzüglich aufgelaufener Zinsen zu passivieren (vgl *Schubert* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 253 Rz 65; *Tiedchen* in *HdJ* II/9 Rz 185; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, *Bilanzrecht I*<sup>2</sup> § 198 Rz 111; *Egger/Bertl/Hirschler*, *Jahresabschluss UGB I*<sup>18</sup> 431 f; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, *UGB* § 198 Rz 81; *Hilber* in *U. Torggler*, *UGB*<sup>3</sup> § 198 Rz 51). Die Bilanzierung nach der Nettomethode, wonach als Schuld der Ausgabebetrag angesetzt und die Zinsen jährlich zugeschrieben werden, entspricht jedenfalls dann dem vom Gesetz geforderten Einblick in die Ertragslage besser, wenn ein vorzeitiger Rückkauf zum passivierten Betrag möglich ist, sodass die Bruttobelastung vermieden werden kann (vgl *P. Küting/Trützscher* in *Küting/Weber*, *HB Rechnungslegung* § 250 Rz 90; *Kleindiek* in *Großkomm HGB*<sup>5</sup> § 250 Rz 30; *Bertl/Hirschler*, *RWZ* 2009, 174; ohne diese Einschränkung für den Nettoausweis *Egger/Bertl/Hirschler*, *Jahresabschluss UGB I*<sup>18</sup> 431 f; *Tiedchen* in *HdJ* II/9 Rz 185; *Schubert* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 253 Rz 65; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, *GmbHG*<sup>18</sup> § 42 Rz 368; eingehend *Ulmer/Ihrig*, *ZIP* 1985, 1177; *Biener/Berneke*, *BiRiLiG* 85; für ein Wahlrecht beim Ausweis *Kirsch* in *Kirsch*, *Rechnungslegung*, 121. Lfg, § 250 Rz 136 ff; *Braumann*, *ÖStZ* 1982, 208 wendet hingegen die Regeln des *Dammums* an). Daran hat auch das RÄG 2014 nichts geändert. Der Ausweis zum Erfüllungsbetrag gem § 211 Abs 1 erfordert nicht den Bruttoausweis, sondern gebietet weiterhin eine Trennung der Kapital- und Zinskomponente (vgl *Pfirmann/Lorson/Hell/Metz* in *Küting/Weber*, *HB Rechnungslegung* § 253 Rz 67 mit dem zutreffenden Hinweis, dass die Zinsverpflichtung erst durch die Kapitalnutzung entsteht; ebenso *P. Küting/Trützscher* in *Küting/Weber*, *HB Rechnungslegung* § 250 Rz 90).
- 99 Die Aktivierung eines Disagios kommt grundsätzlich bei jeder Verbindlichkeit in Betracht, die Fristigkeit ist ohne Bedeutung. Die Abschreibung hat auf die voraussichtliche Laufzeit verteilt nach einem Abschreibungsplan zu erfolgen, wobei auch eine gegenüber der Laufzeit kürzere Abschreibungsdauer festgelegt werden kann (kritisch *Quantschnigg/Konezny* in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, *Erfolgsabgrenzungen* 228 f). Vorsichtsgründe sprechen bei zeitlich



nicht fixierter Laufzeit dafür, die Abschreibung auf den Zeitpunkt der ersten Kündigungsmöglichkeit für den Gläubiger zu verteilen (vgl. *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 46 f; *P. Küting/Trützscher* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 250 Rz 93 f; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 90, 95; *Hofians* in *Bertl et al*, Abschreibungen 184 f; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 108). Eine vorzeitige Abschreibung ist geboten, wenn die Laufzeit – etwa infolge einer Vertragsänderung – verkürzt wird (vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 98, wo auch bei Sinken des Zinsniveaus eine außerplanmäßige Abschreibung für erforderlich angesehen wird; ebenso *P. Küting/Trützscher* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 250 Rz 95; aA *Tiedchen* in HdJ II/9 Rz 136). Eine außerplanmäßige freiwillige Abschreibung wurde in der Vergangenheit im Hinblick auf das bei der Aktivierung bestehende Wahlrecht als teilweise zulässig angesehen (vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 99; *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 50; *Hofians* in *Bertl et al*, Abschreibungen 184 f; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 108; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 82; aA *Tiedchen* in HdJ II/9 Rz 177; *Ballwieser* in MünchKomm HGB<sup>4</sup> § 250 Rz 19; *Hennrichs* in BeckOGK HGB § 250 Rz 52 [10/2020]; *Quantschnigg/Konezny* in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Erfolgsabgrenzungen 228 f). Bei Kapitalgesellschaften ist bei einem wesentlichen Abschreibungsbetrag eine Angabe im Anhang geboten.

Die Mindestabschreibung ist durch eine Verteilung auf die Laufzeit der Verbindlichkeit zu ermitteln. Zumeist wird eine gleichmäßige Verteilung genügen. Falls das Disagio ein wesentliches Zinsenelement enthält und deshalb der Einblick in die Ertragslage die Aktivierung gebietet, wird auch die Bestimmung des Abschreibungsplanes entsprechend der Inanspruchnahme des Kapitals zu bestimmen sein (vgl. *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 82; *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 53; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 90; *P. Küting/Trützscher* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 250 Rz 93; *Hofians* in *Bertl et al*, Abschreibungen 185; *Urnik/Urtz*, ÖStZ 2015, 155).

Wird eine Anleihe mit einem höheren Betrag begeben, als sie zurückzubezahlen ist (sog **Begebungsagio**), handelt es sich um ein im Voraus vom Gläubiger geleistetes Entgelt für besondere Vorteile, insb bei der Verzinsung. In diesem Fall ist der Ansatz eines passiven RAP geboten (vgl. *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 83; *Tiedchen* in HdJ II/9 Rz 151 ff; *Kirsch* in *Kirsch*, Rechnungslegung, 121. Lfg, § 250 Rz 146 f; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 110; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 250 Rz 104, wonach auch eine Erhöhung der Verbindlichkeit als zulässig angesehen wird; aA *Quantschnigg/Konezny* in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Erfolgsabgrenzungen 231). Wird eine Wandel- oder Optionsschuldverschreibung auf Anteile an der emittierenden Gesellschaft mit einem Ausgabeaufgeld begeben, so ist gem § 229 Abs 2 Z 2 die Einstellung in die gebundene Kapitalrücklage geboten.

**Steuerlich** ist nach § 6 Z 3 EStG zwingend in Höhe der Differenz zwischen aufgenommenem Betrag und Rückzahlungsbetrag ein Aktivposten anzusetzen. Durch das RÄG 2014 kam es hier zu einer Angleichung zwischen Steuerrecht und UGB (*Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 57 a). Die Verteilung hat zwingend auf die gesamte Laufzeit zu erfolgen, wobei für die Bestimmung der Abschreibungsbeträge die unternehmensrechtlichen GoB maßgeblich sind (*Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 114; *Quantschnigg/Konezny* in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Erfolgsabgrenzungen 231; anders zur alten Rechtslage VwGH 10. 2. 1985, 85/14/78 ÖStZB 1986, 248). Bei einer nachträglichen Verlängerung der Laufzeit ist nach den Einkommensteuerrichtlinien der noch nicht abgeschriebene Teil des Aktivpostens auf die Restlaufzeit zu verteilen (EStR 2000, Rz 2465).

### B. Geldbeschaffungskosten

- 103** Für langfristige Darlehen und Kredite wurde es als zulässig angesehen, Beschaffungskosten dieser Fremdmittel in angemessener Höhe im Wege der Rechnungsabgrenzung auf die Laufzeit zu verteilen (vgl auch *Weiler* in HBA<sup>2</sup> 540 Rz 8ff und *Pellech* in HBA<sup>2</sup> 618 Rz 33).
- 104** Für kurz- und mittelfristige Darlehen wurde hingegen eine Verteilung im Wege eines aktiven RAP insb für die Rechtsgeschäftsgebühren zwar als nicht ausgeschlossen, jedoch nicht üblich und bei Krediten im Hinblick auf die Ungewissheit der betrieblichen Ausnutzung als problematisch angesehen (vgl *Quantschnigg/Konezny* in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, Erfolgsabgrenzungen 234).
- 105** Um Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen als RAP zu qualifizierenden und anderen Geldbeschaffungskosten zu vermeiden, gewährte Abs 7 idF vor EU-GesRÄG ein Wahlrecht für die Aktivierung der mit der Begründung einer Verbindlichkeit unmittelbar zusammenhängenden Kosten.
- 106** Das genannte Wahlrecht wurde als über den Wortlaut des Art 41 4. EG-RL hinausgehend ersatzlos gestrichen (vgl auch § 250 Abs 3 dHGB), sodass Geldbeschaffungskosten nunmehr nur dann zu aktivieren sind, wenn sie als RAP zu qualifizieren sind (s Rz 87/1 ff; *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 55). Dies wird davon abhängen, ob zeitraumbezogene Kosten (wie für einen zeitraumabhängigen Verwaltungs- oder Betreuungsaufwand) und nicht zeitpunktbezogene Kosten (zB Vermittlungsprovisionen) abgegolten werden (*Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 54f). Diese der linearen Verteilungslogik immanenten Vorgehensweise, wurde seitens des AFRAC im damaligen Entwurf zu der Stellungnahme 40: Die Anwendung der Effektivzinsmethode in UGB-Abschlüssen konkretisiert, indem es bei Anwendung der Effektivzinsmethode einer klaren Abgrenzung bedarf, ob entsprechende Gebühren und Provisionen „in funktionalem Zusammenhang mit der Kapitalüberlassung bzw -aufnahme stehen“. Im Ergebnis werden somit auch nicht laufzeitabhängige Gebühren als zinsähnliche Erträge und Aufwendungen definiert, wenngleich diesen kein Zinscharakteristikum ieS beizumessen ist (vgl Entwurf zu AFRAC 40: Die Anwendung der Effektivzinsmethode in UGB-Abschlüssen, Rz 23). Steuerlich besteht aber für Geldbeschaffungskosten eine Aktivierungspflicht, wobei der Aktivposten auf die Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen ist (*Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 56f; zur Freigrenze von € 900,- s EStR 2000 Rz 2464).

### C. Ausweis

- 107** Disagio (und bestehende Ansätze für Geldbeschaffungskosten) sind unter den RAP gesondert auszuweisen (*Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 250 Rz 44). Dies gilt auch für die nur dem allgemeinen Teil unterworfenen Unternehmer. Wird ein Anhang aufgestellt, so ist dort eine Angabe ausreichend.
- 107/1** Überdies wird aktuell innerhalb der Literatur die ersatzlose Streichung des verpflichtenden Ausweises diskutiert (s etwa Entwurf zu AFRAC 40: Die Anwendung der Effektivzinsmethode in UGB-Abschlüssen, Rz 27ff; *Hirschler* in *Aschauer*, Niedrigverzinsung im Bilanz- und Steuerrecht, 33ff; eingehend zu der hier angeführten Diskussion bereits *Frank/Kasapovic*, RWZ 2017, 347). Diese Überlegungen sind primär auf den Umstand zurückzuführen, dass eine den IFRS entsprechende Anwendung der Effektivzinsmethode für Zwecke des UGB nicht nur eine Verteilungslogik des Disagios bzw sonstiger Gebühren im Kreditgeschäft voraussetzt, sondern vielmehr auch eine Nettobilanzierung nach sich zieht (vgl *Frank/Kasapovic*, RWZ 2017, 347; *Bertl/Eberhartinger/Hirschler/Hölschl/Schiebel*, RSt 2020, 3). Diesem Vorschlag, nämlich der Streichung einer losgelösten Betrachtung des Disagios von der korrespondierenden Verbindlichkeit hin zur Nettobilanzierung, kann insoweit uneingeschränkt gefolgt werden, zumal die Definition des Erfüllungsbetrags gem § 211 Abs 1 ohnehin eine Wertgröße darstellt, die den

„um (verdeckte) Zinsen (nach der Effektivzinsmethode oder mit jeder den GoB entsprechenden Verteilungsmethode) am jeweiligen Bilanzstichtag gekürzte[n] Rückzahlungsbetrag“ (*Dokalik/Hirschler*, RWZ 2020, 245 [250]); so auch AFRAC im Entwurf zur Stellungnahme AFRAC 40: Die Anwendung der Effektivzinsmethode in UGB-Abschlüssen, Rz 31, die im Erfüllungsbetrag nicht den Rückzahlungsbetrag [Nominalwert der Verbindlichkeit] sehen, sollte diesem ein verdeckter Zinsaufwand immanent sein) repräsentiert. MaW stellt der zum Zeitpunkt bilanzierte Erfüllungsbetrag den zur „Wegschaffung“ der Verbindlichkeit aufzuwendenden Betrag dar, dem jedenfalls zukünftige, „zum Fälligkeitszeitpunkt in der zu leistenden Schuld enthaltene Zinszahlungen nicht vorweg zu passivieren sind, da andernfalls ein dem Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Kreditgeschäfte entsprechender Widerspruch vorliegen würde“ (*Frank/Kasapovic*, RWZ 2017, 347 [348]). Wirtschaftlich betrachtet stellt ein Disagio eben noch nicht realisierte Zinsaufwendungen dar, die bei Begründung der Verbindlichkeit mangels Fälligkeit noch nicht geschuldet werden (vgl Entwurf zu AFRAC 40: Die Anwendung der Effektivzinsmethode in UGB-Abschlüssen, Rz 32; s auch Rz 94 oben). Mit dem von Seiten einzelner Literaturstimmen verlangten Wegfall der Aktivierungspflicht des Disagios sollte auf Ebene der nationalen Rechnungslegungsvorschriften jedenfalls die Wiederbelebung des vor RÄG 2014 bestehenden Wahlrechts verhindert werden (ebenso *Hirschler* in *Aschauer et al*, Niedrigverzinsung im Bilanz- und Steuerrecht, 49f), zumal mit der geforderten Nettobilanzierung der Darlehensverbindlichkeiten iSd Klarheit eine wesentlich zutreffendere Abbildung des wirtschaftlichen Gehalts des jeweiligen Geschäftsvorfalles angestrebt wird (s auch *Bertl/Eberhartinger/Hirschler/Höltschl/Schiebel*, RvSt 2020, 3 [17]). Dies würde im Falle der Aufhebung der separaten Ausweisung gem Abs 7 eine Klarstellung nach sich ziehen, indem der Unterschiedsbetrag nicht als sofortiger (Zins-)Aufwand zu erfassen, sondern mittels der Verteilungslogik der Effektivzinsmethodik über die Laufzeit des Vertrags, verursachungsgerecht abzubilden ist (vgl Entwurf zu AFRAC 40 Rz 34). Der Streichung der Aktivierungspflicht steht auch aus unionsrechtlicher Sicht kein Hindernis im Wege, da Art 12 Abs 10 der BilanzRL (wie bereits unter Rz 93 aufgezeigt) ohnehin ein Ansatzwahlrecht vorsieht. Ein explizites Verbot zur Umsetzung eines saldiereten Ausweises in Form der Nettobilanzierung ist ebenfalls der gegenständlichen BilanzRL nicht zu entnehmen (s hierzu bereits klarstellend *Hirschler* in *Aschauer et al*, Niedrigverzinsung im Bilanz- und Steuerrecht 49).

#### D. IAS/IFRS

Mangels Vermögenswertcharakters ist das Disagio nach den IFRS durch Anwendung der Effektivzinsmethode iSd IFRS 9 mit der entsprechenden Schuld saldiert (Nettomethode) darzustellen und erfolgswirksam über die Laufzeit zu amortisieren. Etwaige Wahlrechte bestehen in diesem Zusammenhang nicht (vgl *Grünberger*, IFRS 2023<sup>20</sup> 65; *Hömberg/König* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 91. Lfg, § 250 Rz 536f; *Hirschler/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Abs 7 Rz 113; *Lübbig/Kühnel* in *Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger*, Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> § 2 Rz 130).

[entfallen]

107/2

108–113

### VI. Rückstellungen (Abs 8)

**Literatur:** *Achatz*, Aktuelle bilanzrechtliche Probleme aus Sicht von Praxis und Wissenschaft, RWZ 1992, 258; *Achatz*, Die Jubiläumsgeldrückstellung in der Steuerbilanz, RdW 1992, 319; AFRAC, Stellungnahme 1: CO<sub>2</sub>-Emissionszertifikate (UGB) (Dezember 2015); AFRAC, -Stellungnahme 11: Umweltschutzrückstellungen (UGB) (Dezember 2015); AFRAC, Stellungnahme 34: Wesentlichkeit bei der Aufstellung von UGB-Abschlüssen (Dezember 2019); AFRAC, Stellungnahme 30: Latente Steuer im Jahres- und Konzernabschluss nach UGB (Dezember 2020); AFRAC, Stellungnahme 27: Personalrückstellungen (UGB) (Juni 2022); AFRAC, Stellungnahme 24: Beteiligungsbewertung (UGB) (Dezember 2022); *Aichwalder*, Bilanzierung von Rückdeckungsversicherungen nach UGB, taxlex 2009, 8; *Aigner*, Rückstellung für Ausgleichsansprüche

von Handelsvertretern, ÖStZ 2003, 395; *Aigner/Stockinger*, Passivischer Ausweis von Drohverlustrückstellungen, taxlex 2006, 209; *Altenburger*, Rückstellungen, Ertragsteuerrecht und dynamische Bilanztheorie, SWK 1976, A I 135; *Altenburger*, Aktuelle Tendenzen für die Bildung von Rückstellungen, SWK 1985, A I 307; *Altenburger*, Rückstellungen im Ertragsteuerrecht, SWK 1987, A I 113; *Altenburger*, Probleme bei der Bildung von Rückstellungen für Produkthaftung, ÖStZ 1988, 329; *Altenburger*, Rückstellungen nach dem Produkthaftungsgesetz, wbl 1988, 417; *Altenburger*, Anmerkungen zum Erlass über die Rückstellung für Produkthaftung, ÖStZ 1989, 167; *Altenburger*, Rückstellungen nach dem Entwurf für ein Rechnungslegungsgesetz, RdW 1990, 65; *Altenburger*, Ist das geplante Rechnungslegungsgesetz EG-konform? in *Griller/Lavric/Neck* (Hrsg), Europäische Integration aus österreichischer Sicht (1991) 221; *Altenburger*, § 198 Abs 8 – ein Freibrief zur Gewinnmanipulation? ÖStZ 1992, 1; *Artmann*, Rückstellungen für Umweltschutzverbindlichkeiten, RdU 2000, 3; *Baetge*, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz: Vorträge und Diskussionen zum neuen Recht (1991); *Barborka*, Ausweisfragen bei der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, SWK 1993, D 41; *Barborka*, Neues zur Umweltrückstellung, SWK 1997, S 235; *Barborka*, EU-GesRÄG: Verbindlichkeitsrückstellungen, RdW 1997, 758; *Barborka*, Allgemeine Grundsätze der Rückstellungsbildung und die EStR 2000 – Vergleich mit Handelsrecht und Judikatur, RdW 2001, 493; *Barborka*, Das ABC der Rückstellungen in den EStR 2000, RdW 2001, 623; *Barborka*, Auswirkungen der verlängerten Gewährleistungsfristen auf die Rückstellungen – Handelsrechtlicher Ansatz und steuerliche Beschränkungen, RWZ 2002, 365; *Barborka*, Ausgewählte Rückstellungen und das Steuerrecht – Vergleich mit geltendem Handelsrecht und den EStR 2000, RdW 2003, 231; *Barborka*, Die zeitliche Komponente der Werterhellung bei Rückstellungen gemäß VwGH, BFH und EuGH, RWZ 2003, 289; *Barborka*, Doch passivischer Ausweis für Drohverlustrückstellungen, SWK 2003, W 174; *Barborka*, Rückstellungen aus der Sicht der neuen VwGH-Judikatur und der EStR 2000, RdW 2003, 49; *Barborka*, Steuerliche Rückstellung für Handelsvertreter-Ausgleichsansprüche, SWK 2004, S 596; *Barborka*, Neue Rückstellungen – Handels- und Steuerrechtliche Behandlung neuer Rückstellungssachverhalte, RdW 2004, 445 (Teil 2), 573 (Teil 3), 766 (Teil 4); *Barborka*, Rückstellungen und Aktivposten aufgrund von § 454 HGB idF Budgetbegleitgesetz 2003, RWZ 2005, 41; *Barborka/Rab*, Werterhellung bei Rückstellungen Handelsrecht, Steuererlässe insb EStR 2000, österreichische und deutsche Judikatur, RWZ 2001, 199; *Barborka/Schwartz*, Bilanzierung von an Pensionskassen ausgelagerte Pensionsverpflichtungen (Abfertigungen), RWZ 2002, 196; *Barborka/Sterl*, Ausweis langfristiger Rückstellungen als passive Rechnungsabgrenzung? Keine Vermeidung der Teilwertkürzung, SWK 2001, S 847; *Barborka/Sterl*, Die Bildung von Rückstellungen gemäß § 5 Altfahrzeuerverordnung, SWK 2003, W 137; *Beiser*, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzips, SWK 2000, S 734; *Bertl*, Auswirkungen des EU-GesRÄG auf den Einzelabschluss des Vollkaufmanns, RWZ 1996, 257; *Bertl/Eberhartinger*, Rückstellung für Ausgleichsansprüche des Handelsvertreters, RWZ 1997, 377; *Bertl/Fraberger*, Aufwandsrückstellungen, RWZ 1997, 106; *Bertl/Fraberger*, Verluste: Abschreibung oder Rückstellung? RWZ 2000, 236; *Bertl/Fraberger*, Rückstellungen aus Dienstverhältnissen, RWZ 2002, 340; *Bertl/Gassner/Hirschler*, Anforderungen an einen zukünftigen Rückstellungserlass, ÖStZ 1998, 310 (Teil I), 340 (Teil II), 381 (Teil III); *Bertl/Hirschler*, Rückstellungen aus Dauerschuldverhältnissen, RWZ 1994, 154; *Bertl/Hirschler*, Pauschale Wertberichtigungen, Pauschalrückstellungen nach der Steuerreform, RWZ 1994, 185; *Bertl/Hirschler*, Rückstellungen und Nachholverbot, RWZ 1994, 275; *Bertl/Hirschler*, Berücksichtigung von Rückgriffsansprüchen und zukünftigen Erträgen bei der Bewertung von Rückstellungen, RWZ 1995, 315; *Bertl/Hirschler*, Realisationsprinzip und Verbindlichkeitsrückstellung, RWZ 1996, 334; *Bertl/Hirschler*, Der Saldierungsbereich von Drohverlustrückstellungen, RWZ 1998, 108; *Bertl/Hirschler*, Angemessenheit einer Pensionsrückstellung für Gesellschafter-Geschäftsführer bei Nichtanrechnung einer gesetzlichen Pension, RWZ 2000, 226; *Bertl/Hirschler*, Rückstellungsbildung für Abbruchkosten eines Gebäudes auf gepachtetem Grund, RWZ 2000, 327; *Bertl/Hirschler*, Drohverlustrückstellung für betraglich fixe Rückkaufvereinbarung von Kfz, RWZ 2001, 39; *Bertl/Hirschler*, Verbindlichkeitsrückstellung und Realisationsprinzip, RWZ 2001, 290; *Bertl/Hirschler*, Rückstellung für Nachbetreuungsleistungen, RWZ 2002, 323; *Bertl/Hirschler*, Rückstellung für unter der Bilanz ausgewiesene Garantieverpflichtungen, RWZ 2003, 72; *Bertl/Hirschler*, Rückabwicklung eines Kaufvertrages im der Veräußerung folgenden Wirtschaftsjahr, RWZ 2003, 270; *Bertl/Hirschler*, Rückstellung für Wartungskosten für Flugzeuge, RWZ 2003, 358; *Bertl/Hirschler*, Bewertung der Rückstellung für drohende Verluste aus Absatzgeschäften, RWZ 2004, 278; *Bertl/Hirschler*, Rückstellungsbildung wegen fortbestehender Betreuungsleistungen, RWZ 2005, 38; *Bertl/Hirschler*, Rückstellungsbildung für drohende Bußgelder für Wettbewerbsverstöße, RWZ 2005, 76; *Bertl/Hirschler*, Rückstellungsbildung bei zukünftig erwarteten Erträgen? RWZ 2010, 13; *Bertl/Hirschler*, Rückstellungsbildung für zukünftige Abbruchkosten, RWZ 2010, 105; *Bertl/Hirschler*, Bilanzierung Abfertigungsrückstellung-ALT, RWZ 2010, 205; *Bertl/Hirschler*, Rückstellung für Kosten von noch nicht abgebautem,



aber bereits veräußertem Schotter, RWZ 2012, 290; *Bertl/Hirschler*, Rückstellung für die Prüfung eines Jahresabschlusses, RWZ 2014, 325; *Bertl/Hirschler*, Bilanzsteuerrecht – Frage und Antwort (2020); *Bieber*, Versicherungstechnische Rückstellungen nach § 15 KStG, taxlex 2010, 181; *Biener*, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bei Dauerrechtsverhältnissen, in FS Döllerer (1988) 45; *Bruckner*, Anerkennung [Jubiläumsgeldrückstellung] durch den VwGH – ein Erfolg ohne Bedeutung? SWK 1994, A 259; *Bruckner*, Euro-Einführung: Umstellungsprobleme im Gesellschafts- und Rechnungslegungsrecht, RdW 1997, 513; *Castan*, Rechnungslegung der Unternehmung<sup>3</sup> (1990); *Christiansen*, Realisationsprinzip beim Ausweis von Verbindlichkeiten – eine „unendliche“ Geschichte, DStR 2009, 2213; *Crezelius*, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, DB 1992, 1353; *Crezelius*, Rückstellungen bei Umweltschutzmaßnahmen (1993); *Czajka/Drabek*, Die Rückstellung für Produkthaftung – eine Replik, SWK 1993, A 346; *Daub*, Rückstellungen nach HGB, US GAAP und IAS (2000); *Denk*, Die bilanzielle Behandlung von Gutscheinen nach nationalem Bilanzrecht, SWK 2008, W 23; *W. Doralt*, Das missglückte Verbot der pauschalen Wertberichtigung und Rückstellung, RdW 1994, 24; *Draskovits/Kirchmayr*, Zum Nachholverbot bei den Rückstellungen für Jubiläumsgelder vor Inkrafttreten des RLG, SWK 1996, A 371; *Eberhartinger*, Umstellung des Rechnungs- und Finanzwesens auf Euro, SWK 1997, T 57; *Eder*, Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs 2 HGB (1988); *Eibelshäuser*, Rückstellungsbildung nach neuem Handelsrecht, BB 1987, 860; *Engelmann*, Umweltschutzrückstellungen, RWZ 1993, 199; *Engelmann*, Die Rückstellungen nach der Steuerreform, SWK 1993, A 581; *Feichtner*, Wesentlichkeit im Jahresabschluß – Kriterien der Materialitygrenzen, RWZ 1993, 229; *Feichtner/Haslinger/Strimitzer*, Die Bilanzierung von Urlaubsansprüchen, RWZ 1995, 219; *Feichtner/Sulz*, Zur Übergangsregelung und Maßgeblichkeit bei Abfertigungsrückstellungen, SWK 1993, D 1; *Forster*, Überlegungen zur Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus Gewinnabführungsverträgen, in FS Stimpel (1985) 759; *Fritsch*, Zur Problematik der Handelsvertreterrückstellung, SWK 1994, A 583; *Frohner/Wiedermann*, Übertragung von direkten Leistungszusagen an Pensionskassen, ecolex 1998, 777; *Gaedke*, Rückstellung für Ansprüche gemäß § 24 Handelsvertretergesetz, SWK 1993, A 308; *Gaigg*, Die steuerliche Anerkennung von Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten bei der Gewinnermittlung gem § 5 Abs 1 EStG, ÖStZ 1997, 433; *Gassner*, Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanzen, ÖStZ 1978, 258; *Gassner*, Die Rückstellungen im Jahresabschluß, RWZ 1994, 218; *Gassner/Hofians*, Die Abzugsfähigkeit der Rückstellungen für Pflichtnotstandsreserven nach dem Erdöl-Bevorratungs- und Meldegesetz bei der Einheitsbewertung, FJ 1986, 142; *Gelhausen/Fey*, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Zukunftsbezogenheit von Aufwendungen, DB 1993, 593; *Groh*, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, 27; *Grünberger*, Drohverlustrückstellungen aufgrund von Terminkursen, RdW 2001, 699; *Hageböke*, Rückstellungen für Betreiberpflichten nach §§ 11 ff., 49 EnWG (Teil II), Finanz-Rundschau 2017, 412; *Hamerle*, Zweifelsfragen zu Steuerrückstellungen nach dem RLG, SWK 1993, D 7; *Hamerle*, Produkthaftungsrückstellung in der Handelsbilanz ab 1994, SWK 1994, D 5; *Hauhold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Pauschale Rückstellungsbildung unter Umständen handelsrechtlich geeignetste Bewertungsmethode, SWI 2003, 196; *Heidinger/Königsmaier*, Bewertung und Ausweis des Sozialkapitals; Handelsrecht versus Steuerrecht, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (Hrsg), Die neuen Rechnungslegungsvorschriften für Klein- und Mittelbetriebe (1992) 131; *Herzig/Hötzel*, Rückstellungen wegen Produkthaftung, BB 1991, 99; *Heu*, Bilanzielle Behandlung „negativer Anschaffungskosten“, FJ 2007, 213; *Hierhammer*, Die Rückstellung für Produkthaftung, SWK 1993, A 306; *Hirschler*, Die Bewertung einer Urlaubsrückstellung, RWZ 1993, 77; *Hirschler*, Die Bilanzierung der Solidarhaftung bei Spaltung einer Kapitalgesellschaft, RWZ 1996, 97; *Hirschler/Sulz*, Die Gewinnverteilung der atypisch stillen Gesellschaft, RWZ 1994, 7; *Hirschler/Tumpel*, Jubiläumsgeldrückstellungen und Nachholverbot, RWZ 1996, 38; *Hofians*, Rechnungslegungsreform und Steuern, JfB 1989, 175; *Hofians*, Änderungen des Einzelabschlusses durch das EU-GesRÄG, SWK 1995, D 55; *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele* (Hrsg), Bilanzrecht (109. Lfg, 1/2023) § 249; *IDW*, WP-Handbuch 1996 (1996); *IDW*, WP-Handbuch 2012 (2012); *Jabornegg*, Handelsvertreterrecht und Maklerrecht (1987); *Jäger*, Zur bilanziellen Behandlung versicherungstechnischer Rückstellungen und Bewertungsfragen (IFRS & UGB), DJA 2022, 118; *Kessler*, Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse (1992); *Kirchmayr*, Nichtabzugsfähigkeit der Rückstellungen für Dienstjubiläumsgelder nach dem SteuerreformG 1993 verfassungswidrig? ÖStZ 1994, 295; *Kirchmayr*, Rückstellungen, in Handbuch Bilanzsteuerrecht (GedS Gassner) (2005) 495; *Kirsch* in *Kirsch* (Hrsg), Rechnungslegung (120. Lfg, März/2023) § 249; *Knobbe-Keuk*,



Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup> (1993); *Knöbl*, Ausgleichsanspruch des Kfz-Händlers: HVertrG oder ABGB? ÖJZ 2006/11; *Kofler*, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, SWK 1992, A 201; *Köglberger*, Gewinnermittlungsrichtlinien (1990); *Köglberger*, Neuerliche Einschränkung der Jubiläumsgeld- und Urlaubsrückstellungen? SWK 1994, A 383; *Konezny*, Entscheidung einer Behörde: Werterhellend-wertbeeinflussend? RdW 2002, 371; *Körner*, Rückstellung für Belastungen aus Sozialplänen, SWK 1994, A 649; *Korntner*, Rückstellungen aus unternehmens- und steuerrechtlicher Sicht, VWT 2013, 75; *Koschier*, Zur Rückstellung für Altlasten in der Steuerbilanz, SWK 1992, A 328; *Kotschnigg*, Zur Drohverlustrückstellung für Verwertungsrisiken bei Leasinggeschäften, SWK 2000, S 698; *Kotschnigg*, Drohverlustrückstellung für Verwertungsverluste aus Leasinggeschäften – eine erste Zusammenfassung, SWK 2002, S 425; *Kropff*, Rückstellungen für künftige Verlustübernahmen aus Beherrschungs- und/oder Gewinnabführungsverträgen? in FS Döllner (1988) 349; *Kropff*, Wann endet der Wertaufhellungszeitraum? – Eine Antwort zu *Kütting/Kaiser*, WpG 2000, 577, WpG 2000, 1137; *Kühnberger/Faatz*, Zur Bilanzierung von Altlasten, BB 1993, 98; *Kupsch*, Neuere Entwicklungen bei der Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, DB 1989, 53; *Kupsch*, Bilanzierung von Umweltlasten in der Handelsbilanz, BB 1992, 2320; *Kütting/Kessler*, Der Streit um den Apotheker-Fall: Meinungssache oder Stimmungsmache? DB 1997, 2441; *Kütting/Kessler*, Rückstellungsbildung nach der Entscheidung im „Apotheker-Fall“, DStR 1997, 1665; *Lang*, Die Abfertigung im Steuerrecht, in *Runggaldier* (Hrsg), Abfertigungsrecht (1991) 439; *Laudacher*, Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters, SWK 2003, S 19; *Lechner*, Zur Frage der Zulässigkeit von Aufwandsrückstellungen, ÖStZ 1979, 130; *Lederle*, Probleme und Möglichkeiten der Bildung von Aufwandsrückstellungen, in *Baetge*, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz (1991) 57; *Leuschner*, Umweltschutzrückstellungen (1994); *Lück*, Die Bewertung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bei langfristiger Fertigung, DB 1996, 1685; *Lüdecke/Skala*, Bildung von Rückstellungen für EU-Geldbußen, BB 2004, 1436; *Marx/Berg*, Rückstellungen für Dokumentationsverpflichtungen nach HGB, IFRS und EStG, DB 2006, 169; *H. Mayer*, Wie ungewiss ist der Eintritt des Abfertigungsfalles bei Altersteilzeit? SWK 2005, S 628; *Mayer-Wegelin/Kessler/Höfer* in *Kütting/Weber* (Hrsg), HB Rechnungslegung (5. Lfg, März 2010) § 249; *Mayer-Wegelin*, Die wirtschaftliche Verursachung von Verbindlichkeitsrückstellungen, DB 1995, 1241; *G. Mayr*, Keine Drohverlustrückstellung bei künftigen Vorteilen, RdW 1999, 45; *G. Mayr*, Schließt das Eigeninteresse eine Verbindlichkeitsrückstellung aus? DB 2003, 740; *G. Mayr*, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz (2004); *Mazal*, Zur Rückstellungsfähigkeit von Kosten aus einem Lehrverhältnis, FJ 1986, 87; *Moxter*, Rückstellungen: Neuere höchstrichterliche Rechtsprechung, in *Honzak*, Bilanzielle Vorsorgen für die Sanierung von Altlasten und Altanlagen, ÖStZ 1991, 31; *Moxter*, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltschutzrückstellungen, in FS Forster (1992) 427; *Moxter*, Zur Abgrenzung von Verbindlichkeitsrückstellungen und (künftig grundsätzlich unzulässigen) Verlustrückstellungen, DB 1997, 1477; *Moxter*, Unterschiede im Wertaufhellungsverständnis zwischen den handelsrechtlichen GoB und den IAS/IFRS, BB 2003, 2559; *Moxter*, Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen? DStR 2004, 1057 (Teil I), 1098 (Teil II); *Mühlechner*, Zur Bildung einer Rückstellung für Verluste aus Verwertung von Leasinggegenständen, RdW 1994, 30; *Naumann*, Die Bewertung von Rückstellungen (1989); *Novacek*, Rückstellungen für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter, RdW 2003, 290; *Ch. Nowotny*, Vorziehen des RLG – Zahlt sich das aus? RdW 1990, 423; *Ch. Nowotny*, Rückstellung wegen wirtschaftlichen Leistungszwanges, RdW 1991, 198; *Oser*, Zum Saldierungsbereich bei Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Dauerschuldverhältnissen, BB 1997, 2367; *Osterloh-Konrad*, Rückstellungen für Prozessrisiken in Handels- und Steuerbilanz. Kriterien der Risikokonkretisierung und ihre Anwendung auf die Prozesssituation, DStR 2003, 1631; *Perl*, Rückstellung für Altfahrzeuge überhöht? – Rücklaufquote beträgt nur 25%, RdW 2009, 430; *Perthold*, Die Passivierung von Jubiläumsgeldern, wbl 1987, 237; *Perthold*, Steuerliche Anerkennung der Rückstellung für Jubiläumswendungen (Jubiläumsrückstellungen), wbl 1988, 115; *Peyerl*, Rückstellungen aufgrund des Bundes-Umwelthaftungsgesetzes, RdW 2010, 235; *Platzer*, Rückstellungen für schwebende Dauerschuldverhältnisse im Bilanzsteuerrecht, in *Loitsberger/Egger/Lechner*, Rechnungslegung und Gewinnermittlung (GedS Lechner) (1987) 293; *Platzer*, Der Entwurf zum Rechnungslegungsgesetz 1989, SWK 1988, DK 1; *Plewka/Schlösser*, Ausgewählte handelsbilanzielle Probleme bei der Einführung des EURO, DB 1997, 337; *Plöderl*, Abfertigungsrückstellung für Abfertigungen an Vorstandsmitglieder und Gesellschafter-Geschäftsführer? ÖStZ 1993, 373; *Quantschnigg*, Rückstellung für Produkthaftung, ÖStZ 1989, 154; *Quantschnigg*, Ende der Pauschalrückstellung für Produkthaftung, ÖStZ 1993, 143; *Reidlinger*, Die Vierte, Siebente und Achte Richtlinie (Bilanz-Richtlinie, Konzern-Richtlinie und Prüferbefähigungs-Richtlinie), in *Doralt/Nowotny* (Hrsg), Der EG-rechtliche Anpassungsbedarf im österreichischen Gesellschaftsrecht (1993) 198; *Reidlinger/Rittenauer*, Aktuelle Entwicklungen zur steuerlichen (Nicht-)Abzugsfähigkeit von kartellrechtlichen Geldbußen, ÖZK 2011, 48; *Reinold/Stückler*, Override-Verordnung und Anti-Gold-Plating-Ge-

setz 2019, SWK 2019, 702; *Reiter*, Latente Steuern in der Handelsbilanz, SWK 1986, A I 120; *Ressler*, Die Ertragsalimentierungsformel im Lichte der jüngeren Rückstellungsjudikatur, SWK 2005, W 43; *Roß*, Keine Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz für Registrierungskosten aufgrund der künftigen EU-Chemikalienverordnung („REACH“), BB 2006, 1044; *Roß/Drögemüller*, Rückstellungspflicht aufgrund gesetzlicher Aufbewahrungsfristen? – Zu den handelsrechtlichen Konsequenzen des BFH-Urteils vom 19. 8. 2002, WPg 2003, 219; *Rückle*, Der Ansatz von Rückstellungen nach neuem Rechnungslegungsrecht, RdW 1988, 370; *Rürup*, Rückstellungen für Verpflichtungen aus Umwelthaftung, in FS Forster (1992) 519; *Schmidt/Roth*, Bilanzielle Behandlung von Umweltschutzverpflichtungen, DB 2004, 553; *Schubert*, Das neue Umweltschadengesetz und mögliche Auswirkungen auf die Rückstellungsbilanzierung und -bewertung, WPg 2008, 505; *Schulze-Osterloh*, Jahresabschluß, Abschlußprüfung und Publizität der Kapitalgesellschaften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, ZHR 1986, 532; *Schulze-Osterloh*, Der Ausweis von Aufwendungen nach dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip, in FS Forster (1992) 653; *Schulze-Osterloh*, Rückzahlungsbetrag und Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten – Überlegungen zur Reform des HGB-Bilanzrechts, BB 2003, 351; *Schummer*, Drohverlustrückstellung aufgrund von Rahmenverträgen? RdW 1993, 348; *Sedlacek*, Die Rückstellung von Versicherungsbeiträgen nach dem GSVG, SWK 1993, D 19; *Seicht*, Die Rückstellungen im RLG, wbl 1989, 265; *Seicht*, Über die (neuerliche) Reformbedürftigkeit des Rechtes des kaufmännischen „Jahresabschlusses“ (RLG), GesRZ 1994, 265; *Shubshizky*, Pensionsrückstellungen für beitragsorientierte direkte Pensionszusage, ASoK 2010, 75; *Siepe*, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, in *Baetge*, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz (1991) 31; *Sitta*, Pauschale Rückstellung ohne Erfahrungswerte? *ecolex* 1993, 113; *Sterl*, Die Rückstellungen für Abfertigungen, SWK 1994, A 42; *Stoll*, Rückstellungen für Aufwendungen zur Errichtung von Umweltschutzanlagen, in *Loitlberger/Egger/Lechner*, Rechnungslegung und Gewinnermittlung (GedS Lechner) (1987) 371; *Sundermeier*, Rückstellungen für Verpflichtungen aus Pachtverträgen, BB 1993, 824; *Veit*, Aufwandsrückstellungen für unterlassene Grundlagenforschung? DB 1992, 1433; *Vetter*, Bilanzielle Einordnung der Euro-Umstellungsaufwendungen, SWK 1997, T 109; *Wagenhofer*, Ansatz latenter Steuern nach geltender österreichischer Rechtslage, JfB 1985, 120; *Wagenhofer*, Verrechnung künftiger Instandhaltungsausgaben in der Steuerbilanz, ÖStZ 1986, 65; *Wagenhofer*, Latente Steuern und Verluste, GesRZ 1987, 17; *Wagenhofer*, Ausweis von Pensionsrückstellungen im Jahresabschluß, wbl 1988, 221; *Wagenhofer*, Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen nach dem IAS Exposure Draft E 59, SWK 1997, W 165; *Weber*, Provisionen für vermittelte Aufträge zum Bilanzstichtag, SWK 2005, S 597; *Weber-Grellet*, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2001, BB 2002, 35; *Weber-Grellet*, Realisationsprinzip und Belastungsprinzip – Zum zeitlichen Ausweis von Ertrag und Aufwand, DB 2002, 2180; *Weber-Grellet*, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2002, BB 2003, 37; *Weber-Grellet*, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2003, BB 2004, 35; *Weber-Grellet*, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2004, BB 2005, 36; *Weber-Grellet*, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2005, BB 2006, 35; *Weber-Grellet*, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht im Jahr 2006, BB 2007, 35; *Weber-Grellet*, BB-BFH-Bilanzrechtsprechungsreport 2007, BB 2008, 38; *Weber-Grellet*, BB-BFH-Bilanzrechtsprechungsreport 2008, BB 2009, 38; *Weiler*, Rückstellung für künftige BP-Kosten, SWK 1984, A I 123; *Weilinger*, Rückstellungen wegen nicht erfüllter Werbeverpflichtungen, RdW 1989, 82; *Weilinger*, Die Bilanzierung von Abfertigungsvorsorgen nach Handels- und Steuerrecht, GesRZ 1989, 139 (Teil I), 203 (Teil II); *Wiesner*, Voraussetzung für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Drohverlustrückstellung für Lehrlingsausbildung, RWZ 2000, 262; *Wiesner*, Rechtsgrundlage für eine Pensionsrückstellung, RWZ 2008, 361; *Woerner*, Kriterien zur Bestimmung des Passivierungszeitpunkts bei Verbindlichkeitsrückstellungen, BB 1994, 246; *J. Wüstemann/Rost*, Rückstellungen, in HdJ III/5 (75. Lfg, Juli 2020); *Zorn*, Keine Drohverlustrückstellung aus Leasingverträgen, RdW 2007, 430; *Zühlsdorff/Geißler*, Abfallrechtliche Rückstellungen im Fokus des BFH, BB 2005, 1099.

## A. Inhalt der Regelung

### 1. Entwicklung

Das AktG 1965 enthielt lediglich im Rahmen der Bilanzgliederung den Posten Rückstellung, ohne diese inhaltlich zu umschreiben. Diese offene Regelung ist nach dem JAB zum AktG 1965 bewusst getroffen worden, um eine Einschränkung auf „ungewisse Schulden“ zu vermeiden, da auch für sonstige Risiken Rückstellungen gebildet werden können (661 BlgNR 10. GP zu § 131). Die Rsp hat es einerseits als allgemein geltenden Grundsatz anerkannt, dass

114

ein Unternehmer – unabhängig von seiner Rechtsform – für die am Stichtag bestehenden, dem Betrage nach aber noch nicht feststehenden Schulden sowie für zu erwartende Aufwendungen und Verluste Rückstellungen in der Bilanz ansetzen darf (OGH 1 Ob 738/76 SZ 49/137), andererseits aber keine klare Aussage getroffen, wann eine **Pflicht** zur Rückstellungsbildung besteht (vgl insb das unglückliche Erkenntnis des HG Wien zur Pensionsrückstellung, 7 Nc 3/78 ÖStZ 1979, 116). Durch steuerliche Sonderregeln und eine restriktive Haltung der Finanzbehörden (vgl *Gassner*, ÖStZ 1978, 258) konnte sich trotz einer weitgehend gefestigten Ansicht in der Betriebswirtschaftslehre in der Praxis der Unternehmer kein einheitliches Vorgehen durchsetzen; insb im Bereich der Pensionszusagen hatte dies zu einer erheblichen bilanziellen Unterdeckung geführt (vgl *Wagenhofer*, wbl 1988, 221, 223). Wesensmerkmal der Neuregelung durch das RLG 1990 war es, für bestimmte Rückstellungsarten ausdrücklich eine Passivierungspflicht zu statuieren. Das Gesetz führte daher Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen, laufende Pensionen und Anwartschaften für Pensionen, für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste ausdrücklich an.

## 2. EU-GesRÄG 1996

- 115** Die Bestimmung enthält – wie bisher – die ausdrückliche Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen für **ungewisse Verbindlichkeiten** und **drohende Verluste aus schwebenden Geschäften**; dabei erfolgt gleichzeitig eine **Definition** der Rückstellung an sich, die sich am Wortlaut des Art 20 4. EG-RL (Art 12 Abs 12 BilanzRL) orientiert. Weiters wurde vom Länderwahlrecht der RL Gebrauch gemacht und die Bildung von **Aufwandsrückstellungen** zugelassen. Auch hier erfolgt eine **Definition**, die dem Wortlaut der RL entspricht. Eine Rückstellungspflicht besteht insoweit, als die Bildung solcher Rückstellungen den **GoB** entspricht. Im Rahmen des HaRÄG 2005 wurde die Bestimmung lediglich terminologisch angepasst (zur Entwicklung s auch *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 90 ff).
- 116** Die demonstrative Aufzählung besonderer Rückstellungsgruppen enthält nun neben den schon bisher enthaltenen **Anwartschaften auf Abfertigungen, laufenden Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, Kulenzen, nicht konsumierten Urlaub, Jubiläumsgelder, Heimfalllasten und Produkthaftungsrisiken** auch Rückstellungen für auf Gesetz oder Verordnung beruhende **Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen** (eingefügt aufgrund der Rücknahmeverpflichtung von Herstellern und Importeuren von Altfahrzeugen im Rahmen der Altfahrzeugeverordnung durch das Budgetbegleitgesetz 2003 BGBl I 2003/71). Damit soll klargestellt werden, dass in diesen Fällen jedenfalls eine Passivierungspflicht besteht (vgl ErläutRV zu § 198 Abs 8, 1270 BlgNr 17. GP).
- 117** Die Regelung stellt weiters klar, dass über die soeben genannten Arten hinaus **keine anderen Rückstellungen** gebildet werden dürfen. Dadurch wird ausgeschlossen, dass sich Rückstellungen im Rahmen der GoB entwickeln können, die über die BilanzRL hinausgehen (vgl ErläutRV zu § 198 Abs 8, 1270 BlgNr 17. GP; *Altenburger*, Kommentar RLG 61 f). Das RÄG 2014 hat lediglich in § 198 Abs 8 Z 3 den Ausdruck „von untergeordneter Bedeutung“ durch „nicht wesentliche Beträge“ ersetzt. Der Begriff „wesentlich“ wird seit dem RÄG 2014 in § 189a Z 10 in Umsetzung von Art 2 Z 16 der BilanzRL beschrieben (s die ErläutRV zum RÄG 2014 zu § 189a Z 10). Eine materielle Änderung ist damit für den Bereich der Rückstellungen nicht verbunden. Die Bildung von **nicht wesentlichen Rückstellungen** kann unterbleiben.
- 118** Der Ansatz von Rückstellungen für latente Steuerlasten ist eigens in Abs 9 geregelt, sodass sich die bisherigen Abgrenzungs- und Einordnungsfragen für diese Rückstellungsart (vgl erste Aufl, *Nowotny* in *Straube*, HGB II § 198 Rz 117) nicht mehr stellen.

Die österreichische Regelung unterscheidet sich von der deutschen Parallelbestimmung des § 249 dHGB va im Bereich der Aufwandsrückstellungen: Während der österreichische Gesetzgeber eine Passivierungspflicht für Aufwandsrückstellungen nur vorsieht, sofern deren Bildung den GoB entspricht, und ansonsten ein Ansatzwahlrecht für der Definition entsprechenden Aufwandsrückstellungen einräumt, wurde in Deutschland das Wahlrecht zur Passivierung von Aufwandsrückstellungen im Zuge des Bilanzrechtmodernisierungsgesetzes (BilMoG 2009) ersatzlos aufgehoben; einzig die Passivierungspflicht für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung und Abraumbeseitigung, die in bestimmter Frist nachgeholt werden, blieb erhalten (vgl *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>15</sup> § 249 Rz 4). Die deutsche Regelung ist sohin insgesamt enger. Ferner orientiert sich § 249 Abs 1 dHGB über Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste nicht so eng an der Formulierung in Art 12 Abs 12 BilanzRL wie § 198 Abs 8 Z 1.

118/1

Das Abgabenrecht anerkennt Rückstellungen nur sehr eingeschränkt (vgl § 9 EStG). Zulässig sind Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen sowie laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, deren Dotierung genau geregelt ist und für die eine Wertpapierdeckung erforderlich ist (§ 14 Abs 7 EStG). Auch für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften kann mittels Rückstellung vorgesorgt werden, allerdings nicht pauschal, sondern nur bei hinreichender Konkretisierung im jeweiligen Einzelfall (vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>11</sup> Rz 404ff). Das Abzugsverbot für Jubiläumsgeldrückstellungen gem § 9 Abs 4 EStG wurde vom VfGH mit Wirkung 1. 1. 1999 als verfassungswidrig aufgehoben (VfGH 9. 12. 1997, G 403/97-6).

118/2

Für Rückstellungen gelten eigene Bewertungsvorschriften (§ 211). Mit dem RÄG 2014 kam es zu einer Änderung der zur Anwendung kommenden Regelungen, insb für Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ist die Abzinsung mit einem marktüblichen Zinssatz vorgegeben (s *Dokalik/Hirschler*, SWK-Spezial RÄG 2014, 51f). Das Gliederungsschema für Kapitalgesellschaften sieht einen gesonderten Ausweis von Pensions-, Abfertigungs- und Steuerrückstellungen vor; kleine GmbH (und Kleinstkapitalgesellschaften) müssen bei der Offenlegung gem § 278 Abs 1 nur einen nicht weiter aufgegliederten Rückstellungsposten ausweisen; kleine und mittelgroße AG sowie mittelgroße GmbH müssen gem § 279 Z 1 bei der Offenlegung nur Pensions- und Abfertigungsrückstellungen gesondert ausweisen. Im Anhang sind von mittelgroßen und großen Gesellschaften nicht gesondert ausgewiesene Rückstellungen, die einen erheblichen Umfang haben, anzugeben und zu erläutern (§ 238 Abs 1 Z 15). Die Dotierung von Pensions- und Abfertigungsrückstellungen für Vorstand sowie leitende Angestellte und sonstige Arbeitnehmer ist ebenfalls jeweils gesondert in den Anhang aufzunehmen (§ 239 Abs 1 Z 3).

119

Art X Abs 1 RLG enthält eine **Übergangsregelung** für nachzuholende Abfertigungsrückstellungen und ähnliche ungewisse Verpflichtungen; Art X Abs 2–4 RLG gibt die Möglichkeit, langfristig Unterdeckungen bei Pensionsrückstellungen nachzuholen (s auch § 116 Abs 3 und 4 EStG). Für andere Rückstellungen, die auch nach altem Recht rückstellungspflichtig waren, besteht eine Pflicht zur vollen Dotierung in dem gebotenen Ausmaß, insb gibt Art X Abs 13 RLG keine Möglichkeit, eine bisher bereits unzulässige Bilanzierungspraxis fortzuführen. Für Bewertungsunterschiede aufgrund der mit dem RÄG 2014 einhergegangenen Neuregelung des § 211 enthält § 906 Abs 33 die Möglichkeit, diese über fünf Jahre zu verteilen.

120

Sondervorschriften für den Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen gelten für Versicherungen (vgl insb VU-RLV BGBl II Nr 316/2015) und für Pensionskassen (vgl § 24 PKG).

121



## B. Zweck des Ausweises von Rückstellungen

- 122** Rückstellungen für ungewisse Schulden und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sollen die gegenüber Dritten wahrscheinlich bestehenden Verbindlichkeiten vollständig ausweisen. Gem dem in § 201 Abs 2 Z 4 lit b zum Ausdruck gebrachten Prinzip für die Realisierung von Risiken und drohenden Verlusten sind diese in die Bilanz aufzunehmen, sobald sie entstanden und erkennbar geworden sind, obgleich der endgültige Eintritt oder das endgültige Ausmaß der Belastung ungewiss ist. Das Vorsichtsprinzip gebietet es, auch solche Schulden auszuweisen, die mit Elementen der Ungewissheit behaftet sind (vgl *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 85; *Mayer-Wegelin/Kessler/Höfer* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 17; *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 10 ff; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 21). Vor dem EU-GesRÄG war fraglich, ob auch für solche Risiken vorgesorgt werden muss oder kann, die nicht aus der Verpflichtung gegenüber einem Dritten ableitbar sind. Gem § 198 Abs 8 Z 2 gilt für diese sog Aufwandsrückstellungen nun ein Ansatzwahlrecht. Sie müssen jedoch insoweit zwingend gebildet werden, als dies den GoB entspricht. Damit wird dem weiteren Rückstellungsverständnis der dynamischen Bilanzauffassung Vorschub geleistet (*Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 105), drohende Ausgaben oder Einnahmenminderungen unabhängig vom Bestehen einer Verpflichtung gegenüber einem Dritten jener Periode als Aufwand zuzurechnen, in der sie wirtschaftlich verursacht worden sind (vgl *Altenburger*, SWK 1976, A I 135; *Mayer-Wegelin/Kessler/Höfer* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 18; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 22). Die Problematik derartiger Aufwandsrückstellungen liegt in ihrer Objektivierbarkeit, sodass die Gefahr besteht, auf diese Weise Bilanzpolitik zulasten von Minderheitsgesellschaftern zu betreiben (s *Rückle*, RdW 1988, 372). Daher ist das Ansatzwahlrecht für Aufwandsrückstellungen in Art 12 Abs 12 BilanzRL und § 198 Abs 8 Z 2 restriktiv gefasst. Es gilt lediglich für ihrer Eigenart nach genau umschriebene Aufwendungen. Dieses Kriterium der genauen Umschreibung gilt zwar für alle Rückstellungen, doch kommt ihm bei Aufwandsrückstellungen erhöhte Bedeutung zu, was im Gesetzestext dadurch zum Ausdruck kommt, dass es nur für Aufwandsrückstellungen ausdrücklich erwähnt wird – wohingegen der Richtlinien text es auch für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Drohverluste enthält (s aber *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 166). Das im dHGB durch das BilMoG gestrichene Ansatzwahlrecht war daher eher eng auszulegen (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 193; *Großfeld/Luttermann*, Bilanzrecht<sup>4</sup> Rz 772; anders zB *Claussen/Korth* in *KölnKomm RLG* § 249 HGB Rz 29; *Mayer-Wegelin* in *Küting/Weber*<sup>4</sup> § 249 Rz 234). Es waren demnach grundsätzlich nur dann Aufwandsrückstellungen zuzulassen, wenn und soweit sich eine den Verbindlichkeitsrückstellungen vergleichbare Objektivierung erreichen lässt (vgl auch *Rückle*, RdW 1988, 372; *Hoyos/M. Ring* in *Beck Bil-Komm*<sup>6</sup> § 249 Rz 305 ff). Im Falle eines den GoB entsprechenden Rückstellungsbedarfs war logischerweise die Aufwandsrückstellung zwingend vorzunehmen.
- 123** Durch den gesonderten Ausweis der Rückstellungen im Jahresabschluss zwischen Eigenkapital und Verbindlichkeiten soll zum Ausdruck gebracht werden, dass gemäß dem angegebenen Betrag zwar mit einer künftigen Belastung zu rechnen ist, aber diese noch nicht endgültig feststeht, also möglicherweise stille Reserven darin enthalten sind. Durch den gesonderten Ausweis der Rückstellungen für Abfertigungen und Pensionen werden weiters diejenigen Rückstellungsbeträge hervorgehoben, für die besondere Bewertungsvorschriften gelten und bei denen außerdem typischerweise ein langfristiger Verbrauch zu erwarten ist. Klargestellt wird weiters, dass Rückstellungsbeträge von nicht wesentlichem Ausmaß keiner Passivierungspflicht unterliegen; dies gilt insb für jene Rückstellungen, bei denen eine Erfassung mit erheblichem Aufwand verbunden ist, wie zB die Rückstellung für nicht verbrauchte Urlaube oder Gratifikationen (s Rz 164).



### C. Abgrenzung gegenüber anderen Bilanzposten

Gegenüber dem **Eigenkapital** unterscheiden sich Rückstellungen durch ihren Schuldcharakter. Es handelt sich bei Rückstellungen primär um aus Verbindlichkeiten gegenüber Dritten bewirkte künftige Ausgaben oder Mindereinnahmen. Lediglich die sog Aufwandsrückstellungen haben Affinität zum Eigenkapital (vgl Crezelius in Scholz, GmbHG<sup>9</sup> § 42a Rz 204; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 35; kritisch Bertl/Gassner/Hirschler, ÖStZ 1998, 311 FN 14), da dieses auch der Vorsorge für künftige Risiken dient. Rückstellungen für künftige Ausgaben außerhalb von Drittverpflichtungen werden durch entsprechend hohe Konkretisierungserfordernisse an die Periodenzurechnung und an die zu erwartende Ausgabe gegenüber einer Vorsorge durch Rücklagenbildung abzugrenzen sein (vgl auch Konezny in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 165; Schiebel/Altenburger/Rohatschek in Zib/Dellinger, UGB § 198 Rz 116). Die Verpflichtung, Rücklagen zu bilden, kann sich aus den Sorgfaltspflichten der Gesellschaftsorgane ergeben und liegt nicht in deren völlig freiem Ermessen (s auch § 82 Abs 5 GmbHG). Für allgemeine, nicht konkretisierbare Risiken kann nur im Wege von Rücklagen Vorsorge getroffen werden. Umstritten ist, ob in einer Periode (allenfalls auch bewusst) unterlassene Aufwandsrückstellungen nachgeholt werden können (s Rz 162; dafür bei Bestehen eines Wahlrechts: Schiebel/Altenburger/Rohatschek in Zib/Dellinger, UGB § 198 Rz 168).

Bis zum RÄG 2014 waren in **unversteuerten Rücklagen** im Hinblick auf die Möglichkeit, dass die Steuerersparnis in Folgeperioden zu einer höheren Steuerschuld führt, Elemente einer Rückstellung enthalten (vgl Wagenhofer, JfB 1985, 131; Hofians, JfB 1989, 183). Es war unzulässig, diesen Posten im Einzeljahresabschluss in einen Rücklagenanteil und eine Steuerrückstellung aufzuspalten; nur für den Konzernabschluss enthielt § 253 Abs 3 aF eine Sonderregelung. Mit dem RÄG 2014 wurde gem § 906 Abs 31 eine „Aufteilung“ in eine Rückstellung und die unmittelbare Zuweisung zur Gewinnrücklage oder die Verrechnung mit dem Bilanzverlust vorgesehen (s Dokalik/Hirschler, SWK-Spezial RÄG 2014, 175f).

Gegenüber **Verbindlichkeiten** unterscheiden sich Rückstellungen durch das Element der Ungewissheit, das entweder das Entstehen oder die Höhe oder beides betrifft (vgl Schiebel/Altenburger/Rohatschek in Zib/Dellinger, UGB § 198 Rz 118ff; Mayer-Wegelin/Kessler/Höfer in Küting/Weber, HB Rechnungslegung § 249 Rz 22; Scheffler in Böcking et al, Beck HdR B 233 Rz 18; Schubert in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 2). Sind Bestehen und Höhe der Verpflichtung sicher und ist lediglich die Fälligkeit noch nicht genau festgelegt, so ist eine Verbindlichkeit auszuweisen (vgl Egger/Bertl/Hirschler, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 382; Hommel in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 35; Kirchmayr in GedS Gassner [2005] Rz 438). Dies gilt ebenso, wenn nur die Person des konkreten Gläubigers unbekannt ist (vgl Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 44). Sind hinsichtlich eines Teiles einer Verbindlichkeit Rechtsgrund und Höhe sicher und erstreckt sich die Ungewissheit nur auf einen darüber hinausgehenden Betrag, so ist nur hinsichtlich des ungewissen Teiles eine Rückstellung auszuweisen (vgl Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 77; Konezny in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 122; ein Vermerk der Mitzugehörigkeit iSd § 223 Abs 5 ist nicht erforderlich; insofern aA Schiebel/Altenburger/Rohatschek in Zib/Dellinger, UGB § 198 Rz 120 sowie in HBA<sup>2</sup> § 131 B IV Rz 13). Bei aufschiebend bedingten Verbindlichkeiten ist eine Rückstellung geboten, während bei einer auflösenden Bedingung regelmäßig eine Verbindlichkeit auszuweisen ist (vgl Baierl in Böcking et al, Beck HdR B 234 Rz 24, 27; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 47f; Schubert in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 190, der im letzteren Fall anhand der Wahrscheinlichkeit des Bedingungseintrittes differenziert und bei wahrscheinlichem Bedingungseintritt eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten vertreten).

- 127** Gegenüber **Eventualverpflichtungen** unterscheiden sich Rückstellungen durch das höhere Maß an Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme. § 199 umschreibt die unter dem Strich in der Bilanz auszuweisenden Eventualverpflichtungen als Verbindlichkeiten aus der Übernahme der Haftung für eine fremde Schuld. Es handelt sich demnach regelmäßig um Verbindlichkeiten, bei denen sowohl der Rechtsgrund als auch oft die Höhe feststehen. Es ist aufgrund des Rechtstitels der Verbindlichkeit allerdings mit einer Inanspruchnahme nur zu rechnen, falls der Hauptschuldner nicht bezahlt. Selbst wenn keine gesetzliche oder vertragliche Subsidiarität der Haftung besteht, ist während des Schwebezustandes kein Ausweis in der Bilanz zulässig, wie es generell für schwebende Geschäfte gilt (vgl auch *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 60). Erst wenn mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist, muss eine Rückstellung eingestellt werden (*Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 122f), wobei gem § 211 Abs 1 jener Betrag abzuziehen ist, für den mit großer Sicherheit Regressansprüche durchsetzbar sind oder eine Besicherung realisiert werden kann (vgl zum Saldierungsverbot *K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 64f; *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 22. Lfg, § 9 Rz 38ff; *Barborka*, RWZ 2002, 365; uneinheitlich dazu die Rsp VwGH 13. 9. 1988, 87/14/0132 ÖStZB 1989, 34; VwGH 13. 12. 1989, 85/13/0041 ÖStZB 1990, 205; UFS 15. 11. 2004, RV/0706-L/02; VwGH 24. 6. 2004, 2000/15/0098 ÖStZB 2005, 275; vgl auch EStR 2000 Rz 3463).
- 128** **Passive Rechnungsabgrenzungsposten** erfassen nur die Abgrenzung künftigen Ertrages hinsichtlich vorgezogener Einnahmen; Rückstellungen sollen bereits wirtschaftlich entstandenen Aufwand periodenrichtig zuordnen (vgl *Scheffler* in *Böcking et al*, Beck HdR B 233 Rz 20; *Mayer-Wegelin/Kessler/Höfer* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 22; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 124; *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 67; s zur Abgrenzung am Beispiel von Zuschüssen zur Herstellung von Werkzeugen *Bertl/Hirschler*, RWZ 2001, 53). Im Gegensatz zu Rückstellungen sind RAP genau quantifizierbar, da die Höhe der Einnahmen eindeutig feststeht (vgl *Tiedchen* in HdJ, 78. Lfg, III/8 Rz 19).
- 129** **Abschreibungen** dürfen nicht durch Rückstellungen ersetzt werden (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 31; *Bertl/Frabberger*, RWZ 2000, 236); insb ist es unzulässig, **Wertberichtigungen** zu Forderungen, deren Höhe unsicher ist, unter den Rückstellungen auszuweisen (vgl auch Art 12 Abs 12 BilanzRL; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 126f, wonach eine Konkurrenz mit einer Verbindlichkeitsrückstellung bei einer Verpflichtung besteht, bei Vermögensgegenständen eine Wertminderung zu beseitigen). Abgrenzungsprobleme können sich nur insoweit ergeben, als Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsarbeiten gem Z 2 zulässig sind, da in diesem Fall auch eine außerplanmäßige Abschreibung die durch die Unterlassung bewirkte Wertminderung aufnehmen könnte (*Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 128). Die hA geht davon aus, dass der außerplanmäßigen Abschreibung Vorzug zukommt (*Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 66). Allerdings ist es nicht immer zutreffend, dass sich die Wertminderung und die für die Instandhaltung erforderlichen Ausgaben decken; außerdem erfordert die außerordentliche Abschreibung eine Korrektur des Abschreibungsplanes. Es ist deshalb jedenfalls für solche Instandhaltungsmaßnahmen, die bis zur Bilanzaufstellung nachgeholt worden sind oder deren Nachholung aufgrund der betrieblichen Gegebenheiten gewiss ist (zB feste Wartungsprogramme, die Wartungsarbeiten sind bereits in Auftrag gegeben worden), der Rückstellungsausweis vorzuziehen (vgl *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 123; VwGH 23. 3. 2000, 97/15/0038 ÖStZB 2000, 418; aA *Wagenhofer*, ÖStZ 1986, 65, der va deswegen die Sonderabschreibung befürwortet, weil sie eine Aufteilung in einen vergangenheits- und zukunftsbezogenen Teil der künftigen Ausgaben ermöglicht).
- 130** Bei Abgrenzungsproblemen wird va das Ungewissheitselement zu berücksichtigen sein. Der im Gliederungsschema vorgesehene Ausweis zwischen Eigenkapital und bereits feststehenden

Verbindlichkeiten bringt zum Ausdruck, dass wegen der Ungewissheit der endgültigen Inanspruchnahme in den ausgewiesenen Beträgen uU Reserven vorhanden sind. An diesem charakteristischen Element des Rückstellungsbegriffes sollte sich der Ausweis im Zweifel orientieren (s auch *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 68). Da im Wege von Rückstellungen keine stillen Reserven gebildet werden dürfen, sind solche ungewissen Risiken nicht unter den Rückstellungen auszuweisen, für die wegen ihrer geringen Wahrscheinlichkeit der Realisierung kein vernünftiger Unternehmer Vorsorge treffen würde (vgl *Scheffler* in *Böcking et al*, Beck HdR B 233 Rz 133f).

#### D. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Die Ungewissheit muss sich auf eine Verbindlichkeit beziehen (kritisch gegenüber dem Begriff „Verbindlichkeit“ *Altenburger*, RdW 1990, 65 sowie *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 111, die demgegenüber die Bezeichnung „Verlustrückstellung“ vorziehen). Als Verbindlichkeit kommen sowohl privatrechtliche als auch öffentlich-rechtliche Verpflichtungen in Betracht. Privatrechtliche Verpflichtungen können auf vertraglicher oder außervertraglicher (zB Haftung nach dem Produkthaftungsgesetz) Grundlage bestehen. Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen können sich aus Gesetz (dabei ist ein hinreichend konkreter Gesetzesbefehl notwendig, vgl BFH 19. 8. 2002, VIII R 30/01 DB 2002, 2463; BFH 25. 3. 2004, IV R 35/02 DB 2004, 1645; s auch AFRAC 11 [Dezember 2015] Rz 18), Verordnung oder konkreten Verwaltungsakten ergeben (wie Vorschreibung in Form eines Bescheides, dessen Rechtmäßigkeit strittig ist; vgl auch VwGH 28. 10. 2009, 2005/15/0014), es genügt aber auch, dass aufgrund der Realisierung bestimmter Sachverhalte und der Behördenorganisation mit einer entsprechenden Vorschreibung (zB Steurrückstellung) zu rechnen ist (vgl *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 55ff; *G. Mayr*, Rückstellungen 151; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 139; s unten Rz 136). Ein Eigeninteresse an der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen (wie die Abfallbeseitigung) hindert nicht den Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung (*G. Mayr*, DB 2003, 740 [741f]; *Weber-Grellet*, DB 2002, 2180 [2183]; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 127; eigenbetriebliches Interesse an der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen tritt hinter die öffentlich-rechtliche Verpflichtung, BFH 19. 8. 2002, VIII R 30/01 DStR 2002, 2030, BB 2003, 43, DB 2002, 2463; anders BFH 8. 11. 2000, I R 6/96, der den Rückstellungsansatz ablehnt, da die Abfallbeseitigung einen betriebseigenen Aufwand darstellt und durch das Hinzutreten von öffentlich-rechtlichen Anforderungen an die Abfallbeseitigung keine Außenverpflichtung begründet wird). Als Verbindlichkeit kommen demnach alle gegenüber Dritten möglicherweise bestehenden Leistungsverpflichtungen in Betracht, die zu einem Vermögensabfluss in Zukunft führen (vgl *Kirchmayr* in *GedS Gassner* [2005] Rz 439; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 128; EStR 2000 Rz 3313f). Darin sind auch die internen Aufwendungen einzubeziehen, die mit der Abwicklung der ungewissen Verbindlichkeit gegenüber dem Dritten regelmäßig verbunden sind, wie zB die Schadensbearbeitungskosten bei Versicherungen (vgl *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 52f; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 56ff; vgl auch § 152 Abs 2 VAG 2016; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 129; gegen einen Ansatz der Personalkosten für die interne Erstellung des Jahresabschlusses VwGH 13. 4. 2005, 2001/13/0122 GesRZ 2005, XXI). Dazu zählen aber nicht Verpflichtungen, die in der Zukunft zu Herstellungskosten führen (BFH 19. 8. 1998, XI R 8/96 BB 1998, 2632). Ebenso sind die Kosten einer Abschlussprüfung rückzustellen, wenn diese ausschließlich als Pflicht im Rahmen eines Vertragsverhältnisses (zB Vertrag mit einem stillen Gesellschafter, Kreditgeber) begründet ist (vgl *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 53; *Kofler*, SWK 1992, A 203). Nicht rückstellungsfähig sind Verpflichtungen, die sich auf aktivierungspflichtige Aufwendungen beziehen (VwGH 26. 5. 2004, 99/14/0261). Die Fortführung einer Rückstellung ist in jedem Wirtschaftsjahr in Bezug auf Grund und Höhe neu zu überprüfen, fällt der Grund ihres An-

satzes weg, ist sie im betroffenen Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen (VwGH 28. 11. 2000, 96/14/0067 ÖStZB 2001, 437).

- 132** Es entspricht der hA, dass auch rechtlich nicht durchsetzbare Verpflichtungen, denen sich aber der Unternehmer im Hinblick auf die Branchengepflogenheiten nicht entziehen kann, als „faktische Verbindlichkeiten“ zu berücksichtigen sind (vgl. *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 137; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 52ff; *Scheffler* in *Böcking et al*, Beck HdR B 233 Rz 109; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 128; *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 20f; BGH 28. 1. 1991, II ZR 20/90 BB 1991, 507; *Mayer-Wegelin* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 37 [19. Lfg, Mai 2014]; *Maschek/Csokay* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 198 Rz 51; *G. Mayr*, Rückstellungen 154ff, betont, um das Objektivierungsdefizit der faktischen Verpflichtungen auszugleichen, den Zwang von außen in Verbindung mit wirtschaftlichen Nachteilen bei einer Leistungsverweigerung durch den Unternehmer, sodass der faktische Leistungszwang wirtschaftlich mit einer rechtlichen Verpflichtung vergleichbar wird und nicht bloß vom Willen des Unternehmers abhängt; s hierzu etwa auch *Leuschner*, Umweltschutzrückstellungen 62). Z 4 lit c bestätigt diese Auffassung durch die ausdrückliche Erwähnung der „insbesondere“ auch zu bildenden Rückstellung für Kulanz (Schiebel/Altenburger/Rohatschek in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 139; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 362, 370 subsumieren zwar die Kulanzrückstellungen unter den GoB-pflichtigen Aufwandsrückstellungen, stellten jedoch klar, dass diese dem Wesensmerkmal nach eher einer Verbindlichkeitsrückstellung gleichkommen, da sich die Pflicht zur Passivierung derselben aus der wirtschaftlichen Verpflichtung des Unternehmens zur Erbringung von Kulanzleistungen ergibt; s auch Rz 143/2).
- 133** Die **Ungewissheit** einer Verbindlichkeit kann sich auf das Bestehen (dem Grunde nach) der Verbindlichkeit, auf deren Höhe oder auf beides beziehen (vgl. *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 156; *Scheffler* in *Böcking et al*, Beck HdR B 233 Rz 125ff; *Kirsch* in *Kirsch*, Rechnungslegung, 120. Lfg, § 249 Rz 10). Die Verbindlichkeit kann dem Grunde nach, also in ihrem Bestehen oder Entstehen, deshalb ungewiss sein, weil aufgrund der bestehenden Rechtslage Zweifel über eine tatsächliche Verpflichtung bestehen oder weil zweifelhaft ist, ob alle für das Entstehen der Verbindlichkeit maßgeblichen Sachverhaltselemente bereits realisiert sind. Eine Aufzählung der in Betracht kommenden Verbindlichkeiten bieten *Egger/Samer/Bertl*, Jahresabschluss I<sup>18</sup> 353ff; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 141ff und *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 80.
- 133/1** Trotz Ungewissheit ist jedoch ein bestimmter Grad der **Konkretisierung** der Verbindlichkeit erforderlich. Mit dem Be- oder Entstehen der Verbindlichkeit muss ernsthaft gerechnet werden (vgl. *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 149; *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 62; *Mayer-Wegelin* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 51 [19. Lfg, Mai 2014]; VwGH 3. 8. 2004, 2001/13/0125 ÖStZB 2005, 116; ebenso die Inanspruchnahme s Rz 136). Das mögliche Bestehen einer Rückforderungsverpflichtung oder ein gegen eine dritte Person ergangenes Urteil zu einem vergleichbaren Sachverhalt reichen nicht aus, um überwiegende Gründe für das Entstehen einer Verbindlichkeit anzunehmen (BFH 19. 10. 2005, XI R 64/04 FJ 2006, 191 = DB 2006, 536). Ein Ausdruck der erforderlichen Konkretisierung von öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen ist die Folge von Sanktionen bei Verletzung (vgl. VwGH 10. 10. 1996, 94/15/0089 ÖStZB 1997, 357; EStR 2000 Rz 3314; BFH 19. 8. 2002, VIII R 30/01 DStR 2002, 2030 = BB 2003, 43 = DB 2002, 2463; BFH 25. 3. 2004, IV R 35/02; *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 155f; *Mayer-Wegelin* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 35 und 43 [19. Lfg, Mai 2014]; kritisch *G. Mayr*, Rückstellungen 193ff; *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 62f; *Rof/Drögemüller*, WPg 2003, 219; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 139). Doch auch bei Fehlen entsprechender Sanktionen wird wohl die Rückstellungsbildung nicht auszuschließen sein,



wenn den Verpflichtungen aus moralischen oder wirtschaftlichen Gründen nachgekommen werden muss (so auch *Moxter*, Bilanzrechtsprechung<sup>6</sup> 105; in diesen Fällen ist von einer faktischen Verpflichtung auszugehen). Eine Rückstellung für Prozesskosten ist bis zur rechtskräftigen Entscheidung beizubehalten, auch wenn der Zeitpunkt des Eintritts der Rechtskraft zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung des jeweiligen Jahresabschlusses liegt; die Rechtskraft eines Urteils ist somit eine wertbeeinflussende Tatsache (BFH 30. 1. 2002, I R 68/00 BB 2002, 1139 [*Hommel*]; *Konezny*, RdW 2002, 371; *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 76). Wird die Bilanz verspätet aufgestellt, ist der Ansatz einer Rückstellung als Folge des Bekanntwerdens eines werterhellenden Umstandes nach der Aufstellungsfrist aber vor der verspäteten Aufstellung geboten (aA FG Düsseldorf 9. 11. 1999, BB 2000, 1516; BFH 15. 3. 2000, VIII R 34/96 DStRE 2001, 169; zur Dauer des Wertstellungszeitraumes vgl. *Barborka/Rab*, RWZ 2001, 199; *Kropff*, WPg 2000, 1137; VwGH 22. 11. 2001, 98/15/0157 ÖStZB 2002, 944). Die Wandlung eines Kaufvertrages im Zeitraum zwischen dem Bilanzstichtag und der Aufstellung des Jahresabschlusses ist sowohl nach dem subjektiven als auch dem objektiven Wertaufhellungskonzept nicht beachtlich, wenn der Unternehmer nach seinem Kenntnisstand am Bilanzstichtag nicht mit der Wandlung rechnen muss, da die Wandlung das Geschäft nachträglich umgestaltet und damit einen wertbeeinflussenden Umstand darstellt (BFH 28. 3. 2000, VIII R 77/96 BB 2000, 1616 = BB 2000, 2568 [*Ekkenga*]).

Das Hauptproblem besteht jedoch darin, Kriterien für den **Zeitpunkt der Passivierung** aufzustellen. Für ungewisse Verbindlichkeiten ist dann mittels Rückstellung vorzusorgen, wenn diese zum Bilanzstichtag **wirtschaftlich verursacht**, insb **rechtlich entstanden** sind (*Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 154). Eine Verbindlichkeit ist dann wirtschaftlich verursacht, wenn zum Bilanzstichtag die wesentlichen Tatbestandsmerkmale vorliegen und das rechtliche Entstehen bloß noch von wirtschaftlich unbedeutenden Tatbestandsmerkmalen abhängt (stRsp, zuletzt BFH 30. 11. 2005, I R 110/04 DB 2006, 532; Rückstellungen für die Kosten gesetzlich vorgesehener Überprüfungen einer Betriebsanlage; VwGH 30. 10. 2003, 99/15/0261 ÖStZB 2004, 85). Bei der Auslegung des Begriffs der wirtschaftlichen Verursachung ist auf das Realisationsprinzip zurückzugreifen (vgl. *Schubert* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 249 Rz 65 ff; *Ballwieser* in *MünchKomm HGB*<sup>4</sup> § 249 Rz 17 ff; *Mayer-Wegelin* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 40 ff [19. Lfg, Mai 2014]; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 64; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 133; *Moxter*, DStR 2004, 1057 [1058 f]; *Bertl/Hirschler*, RWZ 2000, 327; BFH 28. 3. 2000, VIII R 13/99 DB 2000, 159; anders zB noch *Glade*, Rechnungslegung<sup>2</sup> § 249 Rz 47 ff). Wenn künftige Aufwendungen eindeutig künftigen Erträgen zurechenbar sind, ist daher keine Rückstellung zu bilden; wenn dagegen dieser Zusammenhang nicht objektivierbar ist, besteht eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung (vgl. zu Wartungskosten *Bertl/Hirschler*, RWZ 2003, 358; *Bertl/Hirschler*, RWZ 2012, 290 [zur Rückstellungsnotwendigkeit für Kosten von noch nicht abgebautem, aber bereits veräußertem Schotter] sowie *Bertl/Hirschler*, RWZ 2014, 325 [betreffend Rückstellung für die Jahresabschlussprüfung]). Maßgeblich ist der jeweils frühere Zeitpunkt des rechtlichen oder wirtschaftlichen Entstehens (vgl. *Schubert* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 249 Rz 65; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 132; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 153 f, wonach der wirtschaftlichen Verursachung erste Priorität zukommt). Für eine am Bilanzstichtag rechtlich entstandene Verpflichtung, zB ergangener Bescheid über die Anpassung einer Betriebsanlage an umweltschutzrechtliche Vorgaben, ist eine Rückstellung unabhängig von der wirtschaftlichen Verursachung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu bilden, wenn diese Ausgaben nicht als Herstellungskosten zu aktivieren sind; fallen die rechtliche Entstehung und die wirtschaftliche Verursachung nicht zusammen, ist auf den früheren der beiden Zeitpunkte abzustellen (BFH 27. 6. 2001, I R 45/97 DB 2001, 1698). Der BFH lehnt die Anwendung des Realisationsprinzips auf rechtlich bereits

133/2



entstandene Verbindlichkeiten ab und beruft sich in seiner Begründung auf das Imparitätsprinzip, das Vollständigkeitsgebot und das Saldierungsverbot für Aufwendungen mit Erträgen (vgl. *Bertl/Hirschler*, RWZ 2001, 290; *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 65; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 136; *Moxter*, DStR 2004, 1098, [1101], der für eine Einschränkung des Vollständigkeitsgebots durch das Realisationsprinzip bei rechtlich entstandenen Verbindlichkeiten eintritt; *Ressler*, SWK 2005, W 43 [649f]; dazu hingegen *G. Mayr*, Rückstellungen 44ff). In Anlehnung an BFH 27. 6. 2001, I R 45/97 DB 2001, 1698 hat der BFH eine Rückstellung für Nachbetreuungspflichten, die im Kaufvertrag über ein Hörgerät inkludiert waren, bejaht, da die Nachbetreuungspflicht rechtlich bereits mit Abschluss des Veräußerungsgeschäftes entstanden ist, weshalb die wirtschaftliche Verursachung nicht mehr ausschlaggebend ist (BFH 5. 6. 2002, I R 96/00 DB 2002, 2351; vgl. *Bertl/Hirschler*, RWZ 2002, 323; BFH 28. 7. 2004, XI R 63/03 BB 2004, 2678; *Bertl/Hirschler*, RWZ 2005, 38). Fraglich ist, ob Gebühren für eine gewerberechtliche Zulassung als Rückstellung anzuerkennen sind, da diese auf die Erzielung künftiger Erträge abzielt (vgl. *Christiansen*, DStR 2009, 2213 [2214ff]; *Bertl/Hirschler*, RWZ 2010, 13; für das Alimentationsprinzip *Ballwieser* in MünchKomm HGB<sup>4</sup> 249 Rz 19f mwN).

- 134** Als weiteres Zurechnungselement ist zu beachten, dass bei zeitlaufbezogenen Verbindlichkeiten, deren endgültiges Entstehen von in der Zukunft liegenden Ereignissen abhängt, der Aufbau der Verbindlichkeit bilanziell durch Zurechnung zu jenen Perioden auszudrücken ist, in denen sich die zeitablaufbezogenen Elemente realisieren (zum Begriff der „Ansammlungsrückstellung“ *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 156ff). Dies ist für den Fall der **Pensionsrückstellungen** und Rückstellungen für **Abfertigungen** im Gesetz ausdrücklich vorgesehen und für die vergleichbaren **Jubiläumsgeldrückstellungen** in den ErläutRV RLG ausdrücklich zum Ausdruck gebracht (vgl. auch zur Jubiläumsgeldrückstellung BFH 5. 2. 1987, IV R 81/8 BStBl II 1987, 845; *Perthold*, wbl 1987, 237 und 1988, 115). Ohne die gesetzliche Grundlage – bzw. ausdrücklich auch für Jubiläumsgelder – könnte die Passivierungspflicht als Rückstellung hier in Zweifel gezogen werden, da zB auch bei der Zusage von Pensionen und Jubiläumsgeldern letztlich nicht nur ein Erfüllungsrückstand aus dem Dauerschuldverhältnis besteht (so die gängige Begründung, vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>5</sup> § 249 Rz 57f, 96, wo entgegen der hA die Jubiläumsgeldrückstellungen nur unter den Voraussetzungen eines drohenden Verlustes als geboten angesehen werden; anders nun *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 116), sondern das Versprechen auch in die Zukunft wirken soll, um den Dienstnehmer zur Betriebstreue und einem gesteigerten persönlichen Interesse am Erfolg des Unternehmens zu veranlassen. Es besteht aber wegen der klaren Anordnung des Gesetzes für die Jubiläumsgeldrückstellung keine Wahlmöglichkeit, sondern eine Ansatzpflicht (*Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 79, ebenso für den Aufbau der Rückstellung für den Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters und Eigenhändlers). Durch entsprechende Gestaltung eines Versicherungsvertrags kann eine direkte Verpflichtung rückgedeckt werden, wodurch eine saldierte Betrachtungsweise mit der als finanzieller Vermögenswert klassifizierten Rückdeckungsversicherung anzustellen ist. Ebenso kann die Verpflichtung an einen selbständigen Versicherungsträger ausgelagert werden (s AFRAC 27 [Juni 2022] Rz 15).
- 135** Das hier vom Gesetz als wesentlich erachtete **Periodisierungskriterium** bei Dauerschuldverhältnissen gebietet auch den zeitanteiligen Aufbau einer Rückstellung für den **Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters** (§ 24 HVertrG) und eines **Eigenhändlers**, der eine einem Handelsvertreter vergleichbare Funktion ausübt (vgl. zur analogen Anwendung des § 24 HVertrG auf den Eigenhändler *Jabornegg*, Handelsvertreterrecht und Maklerrecht 68ff; OGH 29. 11. 1989, 1 Ob 692/89 wbl 1990, 152; OGH 25. 8. 1999, 3 Ob 10/98m RdW 1999, 786; *Knöbl*, ÖJZ 2006/11, 148; *Krejci*, Unternehmensrecht<sup>5</sup> 475). Der Anspruch hängt hier zwar davon

ab, dass aus dem vom Handelsvertreter (Eigenhändler) zugeführten Kundenstamm Vorteile erwachsen, die nach der Beendigung des Vertragsverhältnisses fortbestehen (vgl VwGH 10. 2. 1987, 86/14/0120 ÖStZB 1987, 492; *Aigner*, ÖStZ 2003, 395; gegen eine steuerrechtlich wirkungsvolle Dotierung, da die Vorteile künftig zu erwartende Erträge darstellen, VwGH 21. 6. 1994, 91/14/0165 ÖStZB 1995, 150; VwGH 27. 11. 2001, 2001/14/0081; VwGH 29. 4. 2003, 98/14/0037 ÖStZB 2003, 480; VwGH 3. 8. 2004, 2001/13/0125 ÖStZB 2005/66; BFH 20. 1. 1983, IV R 168/81 BStBl II 1983, 375; zustimmend *Laudacher*, SWK 2003, S 19; kritisch *Novacek*, RdW 2003, 290; *Barborka*, RdW 2003, 49 [53f]; *Weber*, SWK 2005, S 597; s auch BGH 11. 7. 1966, II ZR 134/65 NJW 1966, 2055; *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 130 – Stichwort Handelsvertreter; *Gassner*, ÖStZ 1978, 262f; zur Behandlung des Investitionersatzanspruches im Rahmen eines vertikalen Vertriebssystem s *Barborka*, RWZ 2005, 41). Trotz dieses zukunftsbezogenen Elementes ist es geboten, jene Periode zu belasten, in der zeitlaufbezogen der Handelsvertreter (Eigenhändler) die für den Zukunftserfolg maßgebliche Tätigkeit entfaltet hat. Durch die individuelle vertragliche Vereinbarung der Fortzahlung von Provisionen unter Lösung des Provisionsanspruches vom Fortbestehen wirtschaftlicher Vorteile beim Geschäftsherren, dh dem Handelsvertreter, stehen unabhängig hiervon nach Auflösung des Vertrags weiterhin Provisionen für seine früheren Abschlüsse zu, kann die steuerliche Anerkennung der Rückstellung erreicht werden (vgl BFH 24. 1. 2001, I R 39/00 DB 2001, 1227 = BB 2001, 1403; *Barborka*, SWK 2004, S 596; *Weber-Grellet*, BB 2002, 35 [39]; *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 13. Lfg, § 9 Rz 78 Stichwort Handelsvertreter).

Voraussetzung für eine Rückstellung ist weiters, dass die **Inanspruchnahme droht**. Dieses Kriterium ist allerdings nur für jene Rückstellungen von Bedeutung, bei denen Ungewissheit über eine bereits fällige Verpflichtung besteht (*Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 70). Eine Rückstellungsbildung ist dann vorzunehmen, wenn der Unternehmer mit der Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss, wenn mehr Gründe für als gegen eine Inanspruchnahme sprechen (*Mayer-Wegelin* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 53ff [19. Lfg, Mai 2014]; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 158; *Maschek/Csokay* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 198 Rz 53; *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 13. Lfg, § 9 Rz 51/6f; *Bertl/Gassner/Hirschler*, ÖStZ 1998, 341; *G. Mayr*, Rückstellungen 178f mit Verweis auf das Vorsichtsprinzip; ebenso *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 120ff; *Kirchmayr* in *GedS Gassner* [2005] Rz 441). Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist zum Bilanzstichtag zu beurteilen (BFH 19. 10. 2005, XI R 64/04), wobei zur Vermeidung einer Scheinobjektivierung (*Hoffmann*, BB 1996, 1823) nicht ausschließlich auf Basis einer quantitativen Beurteilung der Eintrittswahrscheinlichkeit vorzugehen ist, sondern vielmehr eine qualitative Umschreibung iSe objektivierte Darlegung der Verpflichtungsgründe im Vordergrund stehen sollte (ähnlich hierzu *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 161; ebenso kritisch *Bertl/Gassner/Hirschler*, ÖStZ 1998, 341; *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 121f). Somit ist die Wahrscheinlichkeits-Prognose nicht nach subjektiven Erwartungen (s etwa *Osterloh-Konrad*, DStR 2003, 1631, die in diesen Fällen eine subjektive Bilanzierung von Rückstellungen konkludiert), sondern nach den tatsächlichen zum Bilanzstichtag bestehenden (objektivierten) Verhältnissen, ohne striktes Abstellen auf mathematische Relationen, im Einzelfall und unter Würdigung der Gesamtumstände zu beurteilen (BFH 16. 12. 2014, VIII R 45/12 BStBl II 2015, 759; *Hageböke*, FR 2017, 412 [413]; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 161; *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 13. Lfg, § 9 Rz 51/8; freilich spielt im Zweifel auch die subjektive Einschätzung des Bilanzierenden eine Rolle, so etwa *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 150). Für das ernsthafte Drohen einer Inanspruchnahme aufgrund einer Patentrechtsverletzung muss keine Kenntnis des in seinen Rechten Verletzten vorliegen (VwGH 15. 6. 1983, 1409/79; BFH 9. 2. 2006, IV R 33/05 BB 2006, 1217 [*Berndt*]). Die Inanspruch-

nahme aus der Haftungsverpflichtung aus einer harten Patronatserklärung droht einem Konzernmutterunternehmen noch nicht, solange dem Tochterunternehmen ein Schwesterunternehmen Liquidität zur Verfügung stellt und dieses sich nicht mit Ansprüchen an die Konzernmutter wendet (BFH 25. 10. 2006, I R 6/05 BB 2007, 487). Werden Mängel an einem veräußerten Vermögensgegenstand gerügt, reicht dieser Umstand noch nicht für den Ansatz einer Rückstellung für die Kaufpreisrückerstattung aus; erst wenn die Wandlung des Kaufvertrags wahrscheinlich ist, darf eine Rückstellung gebildet werden (BFH 28. 3. 2000, VIII R 77/96 BB 2000, 1616 = BB 2000, 2568 [Ekkenga]; Bertl/Hirschler, RWZ 2003, 270). Der Ansatz hat dann zu unterbleiben, wenn die Inanspruchnahme äußerst unwahrscheinlich ist (vgl. Schubert in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 78 „mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“; Konezny in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 161; Hilber in U. Torggler, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 71, „wenn bei einer rechtlich bestehenden Verpflichtung mit größter Wahrscheinlichkeit nicht mit der Inanspruchnahme gerechnet werden muss“). Auch bei Lasten aus öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen ist nur eine konkrete Gefahr der Inanspruchnahme Voraussetzung, deren Vorliegen nach den erkennbaren tatsächlichen Umständen des Einzelfalls zu beurteilen ist (vgl. BFH 25. 3. 2004, IV R 35/02 DB 2004, 1645; AFRAC 11 [Dezember 2015] Rz 24, wonach auf die Kenntnis der Behörde abzustellen ist; Konezny in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 139; Weber-Grellet, BB 2005, 36 [37f]); dass bereits formal ein Verfahren eingeleitet wurde (so noch VwGH 26. 6. 1990, 89/14/0266 ÖStZB 1990, 420; s. dagegen Stoll in GedS Lechner [1987] 378f, 386ff; Honzak, ÖStZ 1991, 33), ist hingegen nicht erforderlich (vgl. VwGH 10. 10. 1996, 94/15/0089 RdW 1997, 180; Konezny in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 139); für Prozesskostenrückstellungen (nach der Jud nur für die Kosten des bereits abgelaufenen Jahres) ist ein bereits laufendes Verfahren Voraussetzung (vgl. VwGH 30. 9. 1987, 86/13/0153 ÖStZB 1988, 258; UFS Linz 22. 7. 2010, RV/0402-L/08; ähnlich BFH 6. 12. 1995, I R 14/94 ecolex 1997, 288; vgl. auch für Rückstellungen wegen eines Eingriffs in fremde Schutzrechte VwGH 15. 6. 1983, 1419/79 ÖStZB 1984, 88; s. aber IDW, WP-Handbuch 1996 I E Rz 124, wonach auch Rückstellungen für mögliche, aber noch nicht bekanntgewordene Verletzungen zulässig sind, da die Gefahr einer unbewussten und unbeabsichtigten Verletzung in einer hochentwickelten Wirtschaft besonders groß ist). Ab Gerichtsanhängigkeit ist eine Rückstellungspflicht jedenfalls gegeben (BGH 5. 6. 1989, II ZR 172/88 ZIP 1989, 1324), außer es ergeben sich aufgrund der Behauptungen in der Klage gute Verteidigungschancen oder wegen einer ausreichenden Versicherungsdeckung keine Gefahr des Eintritts eines Schadens (vgl. OLG Frankfurt 24. 6. 2009, DB 2009, 1863, mit dem Hinweis, dass eigene Kosten mangels Außenverpflichtung nicht rückzustellen sind).

- 137** Das Abgehen vom Erfordernis eines bereits eingeleiteten Verfahrens trifft jedenfalls für jene öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen zu, bei denen das vom Gesetz verlangte Verhalten, der dafür vorgeschriebene Zeitraum und die Sanktion klar umschrieben sind und demnach auch ohne Einleitung eines behördlichen Verfahrens beachtet werden; es sind deshalb die im Folgejahr anfallenden Ausgaben für die gesetzliche Jahresabschlussprüfung rückzustellen (vgl. Gassner, ÖStZ 1978, 266; Altenburger, SWK 1985, A I 309); dies gilt auch für die Kosten der Aufstellung des Jahresabschlusses und der vorgeschriebenen Veröffentlichung (vgl. Schubert in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 130 – Stichwort Jahresabschluss; dies betrifft lediglich die externen Kosten (iSe Außenverpflichtung), während laufende interne (Personal-)Kosten für die Erstellung des Jahresabschlusses nicht anerkannt werden (vgl. Ehgartner in Kanduth-Kristen et al, Jakob EStG 2023 § 9 Rz 41 – Stichwort Erstellung des Jahresabschlusses; VwGH 13. 4. 05, 2001/13/0122; Beiser, RdW 15, 321; s. bereits Rz 132).
- 138** Weiters ist es nach den GoB anerkannt, dass auch ohne konkret drohende Inanspruchnahme in jenem Ausmaß **Pauschalrückstellungen** zu bilden sind, in dem aufgrund der Absatz- und Produktionstätigkeit erfahrungsgemäß mit Gewährleistungs- und/oder Schadenersatzleistun-

gen gegenüber Dritten zu rechnen ist (vgl *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 130 – Stichwort Gewährleistungsrückstellungen; *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 253 Rz 146 f; *Mayer-Wegelin/Kessler/Höfer* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 91; *Herzig/Hötzel*, BB 1991, 99, 101 f; nun auch EuGH 14. 9. 1999, C-275/97, DE + ES *Bauunternehmung*, wbl 1999, 553; für die Baubranche wurde noch in den EStR 1984 idF 87/334 Abschn 41 [1] aufgrund der bisherigen Erfahrungen eine Rückstellung von ca 2% der Bausumme als ausreichend angesehen). Abgabenrechtlich dürfen aber keine Pauschalrückstellungen gebildet werden, auch nicht, wenn Erfahrungswerte aus der Vergangenheit vorliegen (vgl VwGH 7. 8. 2001, 97/14/0066 ÖStZB 2002, 666; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>11</sup> Rz 407; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 186).

Zur Rückstellung für Ersatzpflichten aus dem PHG s Rz 143 f.

139

Rückstellungen für latente Steuern sind gesondert in Abs 9 geregelt (Rz 167 ff). Die Regelung ist nur auf Kapitalgesellschaften und Gesellschafter von Personengesellschaften für bestimmte temporäre Differenzen anzusetzen (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 43; *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 95 a). Da Personengesellschaften keine Ertragssteuern schulden, kommen hier im Wesentlichen nur Steuerrisiken aus Lohnsteuer und unternehmensbezogenen Steuern in Betracht.

140

Darüber hinaus sind in folgenden Fällen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten anerkannt (vgl zum Folgenden *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 13. Lfg, § 9 Rz 78; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 353 ff; *Altenburger*, SWK 1987, A I 113 ff; *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 130; *Mayer-Wegelin* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 229 [15. Lfg, November 2012]; *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 601 ff): Abbruchkosten bei vertraglicher oder öffentlich-rechtlicher Verpflichtung (BFH 19. 2. 1975, I R 28/73 BStBl 1975 II, 480); Aufwendungen für Betreuung einer Betriebsprüfung (vgl RdW 1986, 225; s auch *Weiler*, SWK 1984, A I 123); Vorratspflichten als Folge des Importes von Erdöl nach dem Erdöl-Bevorratungs- und Meldegesetz (vgl *Gassner/Hofians*, FJ 1986, 142); Rücknahmepflichten aus Flaschenpfändern (VwGH 10. 5. 1978, 84/77 ÖStZB 1979, 23); für ähnliche Pflichten zur Rücknahme von Leergut, Leistungspflichten für Rückvergütungen (zB Boni, Treuerabatte); für den die Vorauszahlungen voraussichtlich übersteigenden Einkommens-, Körperschafts- und Kommunalsteueraufwand; für Tantiemen, Bilanzgelder (VwGH 19. 3. 1985, 84/14/0174 ÖStZB 1985, 364; VwGH 19. 10. 1962, 1328/61 ÖStZB 1963, 42); für Erneuerungs- und Instandhaltungspflichten gegenüber einem Bestandsgeber (vgl *Altenburger* in HBA<sup>2</sup> § 131 B IV Rz 53); für vertraglich zugesagte, aber noch nicht eingehaltene Werbeverpflichtungen (vgl *Weilinger*, RdW 1989, 83, der hier aber den Fall einer Aufwandsrückstellung sieht); für bis zum Stichtag bereits entstandene Verluste der Unternehmung bei einem Ergebnisabführungsvertrag, soweit nicht eine Verbindlichkeit auszuweisen ist (vgl *Kropff* in FS Döllerer [1992] 329 ff); für die Kosten der Erfüllung der gesetzlichen Dokumentations- und Aufbewahrungspflichten von bereits entstandenen Geschäftsunterlagen (vgl BFH 19. 8. 2002, VIII R 30/01 DStR 2002, 2030, BB 2003, 43, DB 2002, 2463; zur Bemessung der Höhe vgl *Marx/Berg*, DB 2006, 169 [173]); für erhaltene Werkzeugzuschüsse (BFH 29. 11. 2000, I R 87/99 BB 2001, 771 [*Hommel*]); Rückkaufverpflichtungen (BFH 11. 10. 2007, IV R 52/04 WPg 2008, 216), für die Haftung gem § 15 SpaltG und § 1409 ABGB/§ 38 Abs 4 UGB bei einer Unternehmensveräußerung sowie als Gesellschafter einer Personengesellschaft (§ 1199 ABGB, §§ 128, 159, 171, 172 UGB). Zu den Fragen iZm Umweltschutzrückstellungen und Abgrenzung gegenüber Aufwandsrückstellungen in diesem Bereich s die AFRAC 11 (Dezember 2015); danach ist eine hinreichend konkretisierte Umweltschutzverpflichtung zum Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung, spätestens aber bei rechtlicher Entstehung als Rückstellung zu passivieren (Rz 23). Eine Inanspruchnahme aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung ist wahrscheinlich, wenn die Verpflichtung der Be-

141



hörde bekannt ist oder davon auszugehen ist, dass diese davon Kenntnis erlangen wird (Rz 24).

**142** Umstritten sind Rückstellungen für Verpflichtungen zum Verlustausgleich aus einem Gewinn- und Verlustausschließungsvertrag, soweit die Verlustrisiken über den bis zum Stichtag der Organmutter angefallenen Verlust hinausgehen (vgl *Altenburger*, SWK 1987, A I 117; *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 130 – Stichwort „Verlustübernahme“; *Forster* in FS Stimpel [1985] 759, 763, der diese Fallgruppe den Drohverlustrückstellungen zuordnet; ebenso *Platzer* in GedS Lechner [1987] 303; zu Rückstellung für Haftungsdurchgriffe s *Barborka*, RdW 2004, 573 [575]). Weiters sind nach der Rsp Provisionen erst rückzustellen, wenn der Gewinn aus dem Hauptgeschäft auszuweisen ist (vgl *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 13. Lfg, § 9 Rz 78 – Stichwort „Provisionsverpflichtungen“; s auch *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 130 – Stichwort „Provisionen“; *Gassner*, ÖStZ 1978, 266). Restriktiv ist die abgabenrechtliche Rechtsprechung gegenüber Rückstellungen für nicht verbindlich in Aussicht gestellte Gratifikationen (vgl VwGH 19. 10. 1962, 1328/61 ÖStZB 1963, 42; VwGH 23. 6. 1967, 1869/66 ÖStZB 1967, 163; VwGH 20. 2. 1978, 2551, 2662/77 ÖStZB 1987, 252; VwGH 11. 12. 1990, 89/14/0109); richtigerweise wäre zu berücksichtigen, dass unter der Going-Concern-Prämisse im Regelfall, außer bei einer wirtschaftlichen Notsituation, sich der Unternehmer bei gleichbleibenden wirtschaftlichen Verhältnissen derartigen Zahlungen praktisch nicht entziehen kann, auch wenn rechtlich noch eine Widerrufsmöglichkeit bestünde. Im Falle von drohenden Bußgeldern für Wettbewerbsverstöße kann eine Rückstellung gebildet werden (vgl *Mayer-Wegelin* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 229 [15. Lfg, November 2012] – Stichwort „Bußgelder“; *Bertl/Hirschler*, RWZ 2005, 76). Steuerlich sind Geldstrafen im Regelfall nicht abzugsfähig (§ 20 Abs 1 Z 5 EStG, § 12 Abs 1 Z 4 KStG; EStR 2000 Rz 1649; s ausführlich hierzu *Reidlinger/Rittenauer*, ÖZK 2011, 48). Dies betrifft aber nicht Konventionalstrafen. Eine Abschöpfung der Bereicherung aus strafbaren Handlungen (§ 20 StGB) ist insoweit abzugsfähig, als von der Entdeckung des strafbaren Verhaltens ausgegangen werden muss (EStR 2000 Rz 3516; s aber im Falle eines Abschöpfungsanteil aus einer EU-Kartellstrafe VwGH 28. 2. 2018, Ro 2016/15/0043, Rn 23; OGH 10 Ob 14/18h RdW 2018, 328; EStR 2000 Rz 1523b).

**143** Klargestellt ist, dass für **Pensionen** und **Abfertigungen** Rückstellungen zu bilden sind und hier kein Wahlrecht besteht. Falls die Pensionsverpflichtung ausgelagert wird, ist die Rückstellung insoweit zu bilden, als die Auslagerung nicht alle Risikokomponenten erfasst (AFRAC 27 [Juni 2022] Rz 26). Die unternehmensrechtliche Verpflichtung zum Ansatz bei diesen aufschiebend bedingten Verbindlichkeiten bereitet keine weiteren Probleme (s AFRAC 27 [Juni 2022] Rz 27 ff), diese liegen vielmehr im Bereich der Bewertung und der steuerlichen Anerkennung (vgl *Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 12. Lfg, § 14 Rz 11 ff; für den Ansatz der Abfertigungsrückstellung eingehend *Weilinger*, GesRZ 1989, 148 ff). Da § 14 EStG gegenüber den unternehmensrechtlichen Erfordernissen noch immer Einschränkungen enthält (zB keine Anerkennung von vertraglichen Abfertigungszusagen, die über den Kollektivvertrag hinausgehen), bestehen weiterhin Probleme bei der Durchsetzung der unternehmensrechtlichen Deckungserfordernisse (vgl Pensionszusagen an Gesellschafter, der auf Provisionsbasis für das Unternehmen tätig wird, VwGH 28. 10. 2008, 2008/15/0028 RdW 2008, 802; *Wiesner*, RWZ 2008, 361; vgl *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 383 f). Mitarbeiter, deren Arbeitsverhältnis nach dem 31. 12. 2002 begonnen hat, fallen unter das Abfertigungssystem des BMSVG. Vom Dienstgeber sind monatlich laufende Beitragszahlungen an eine Mitarbeitervorsorgekasse zu leisten, welche zur Auszahlung der Abfertigungen gegenüber den Mitarbeitern verpflichtet ist. Die Zahlungen stellen für das Unternehmen Betriebsausgaben dar, eine Verpflichtung zum Ansatz einer dementsprechenden Rückstellung besteht nicht. Dies gilt ebenso für Mitarbeiter, deren Arbeitsverhältnis zwar bereits am 31. 12. 2002 bestanden hat



und die sich zu einem Wechsel in das neue System entscheiden (§ 47 Abs 1 BMSVG). Dieser Übertritt kann mit oder ohne Übertragung der bereits erworbenen Abfertigungsansprüche auf die Mitarbeitervorsorgekasse vollzogen werden. Ohne Übertragung der bis dahin erworbenen Abfertigungsansprüche sind diese weiterhin beim Arbeitgeber zu passivieren (§ 47 Abs 2 BMSVG). Mit Übertragung auf die Mitarbeitervorsorgekasse (§ 47 Abs 3 BMSVG), welche bis zum 31. 12. 2012 möglich war (§ 47 Abs 5 BMSVG aF), entfiel für das Unternehmen die Dotierung einer Rückstellung. Für die Abfertigungsansprüche aller übrigen Mitarbeiter im System Abfertigung ALT sind weiterhin Rückstellungen zu bilden (vgl *Bertl/Hirschler*, RWZ 2010, 205; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 370ff).

Das EU-GesRÄG 1996 und das Budgetbegleitgesetz 2003 (BGBl I 2003/71) haben die demonstrative Aufzählung von Rückstellungen, die jedenfalls zu bilden sind, erweitert. Neben Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen enthält dieser Katalog weiters **Kulanzen, nicht konsumierten Urlaub, Jubiläumsgelder, Heimfalllasten, Produkthaftungsrisiken** und Rückstellungen für auf Gesetz oder Verordnung beruhende Verpflichtungen zur **Rücknahme und Entsorgung von Erzeugnissen** (eingeführt aus Anlass der Einführung der Rücknahmeverpflichtung von Herstellern und Importeuren von Altfahrzeugen im Rahmen der Altfahrzeugverordnung). Die genannten Rückstellungen müssen und dürfen – als bloße Ausprägungen der in Z 1 und 2 definierten Rückstellungsarten – nur insoweit gebildet werden, als die allgemeinen Voraussetzungen zutreffen.

143/1

Mit der Anerkennung (bzw sogar Anordnung) der Vorsorge für Kulanzleistungen kommt im Gesetz deutlich zum Ausdruck, dass nicht nur rechtliche Verpflichtungen, sondern auch wirtschaftliche Zwänge zu passivieren sind, was freilich bereits bisher anerkannt war (vgl *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 153; *Barborka*, RdW 1997, 758, 763f). **Kulanzen** sind Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (*Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 139; vgl auch den Wortlaut des § 249 Abs 1 Z 2 dHGB). Aus dem zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten Ausgeführten (s Rz 131 ff) folgt jedoch, dass nur solche Kulanzen rückstellungspflichtig sind, die in Zusammenhang mit erfolgten Lieferungen oder Leistungen stehen, weil es sonst an der wirtschaftlichen Verursachung mangeln würde und keine faktische Verpflichtung angenommen werden könnte (vgl *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 154f; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 175; differenzierend *Mayer-Wegelin/Kessler/Höfer* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 91; aA wohl *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 139 aE). Als Maßstab für den Ansatz dem Grunde und der Höhe nach sind die tatsächlichen Verhältnisse der letzten Geschäftsjahre heranzuziehen (vgl *Mayer-Wegelin/Kessler/Höfer* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 91). Ist ungewiss, ob eine gesetzliche Verpflichtung zur Gewährleistung oder eine vertragliche Verpflichtung zur Garantieleistung be- bzw entsteht, und leistet der Unternehmer dennoch, so handelt es sich um keine Kulanzleistung iES (vgl *IDW*, WP-Handbuch 2012 Bd I, E 263; *Mayer-Wegelin/Kessler/Höfer* in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 90), doch ist die Abgrenzung weder im Unternehmens- noch im Steuerrecht von Bedeutung (vgl aber § 249 dHGB), solange entweder eine ungewisse rechtliche oder faktische Verpflichtung gegeben ist (vgl *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 22. Lfg, § 9 Rz 78 – Stichwort „Kulanzleistungen“). Liegt kein Zusammenhang mit eigener Lieferung oder Leistung vor, kann allenfalls eine Aufwandsrückstellung (Rz 155 ff; vgl auch die ErläutRV zu § 198 Abs 8, 1270 BlgNr 17. GP, die Kulanzen iSv Aufwandsrückstellungen verstehen; zur Einordnung der Kulanzrückstellung als Verbindlichkeitsrückstellung s bereits *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 370 [unter Rz 133 oben]; ähnlich hierzu *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 175, die zutreffend Kulanzen dann als Aufwandsrückstellung zu sehen, wenn die Absicht besteht, diese ohne rechtliche oder faktische Verpflichtung trotzdem zu erbringen) zulässig sein.

143/2

- 143/3** Haben Arbeitnehmer zum Bilanzstichtag ihnen zustehenden **Urlaub** noch nicht in Anspruch genommen und ist der Arbeitgeber zur Entgeltfortzahlung verpflichtet, ist dafür anteilig mittels Rückstellung vorzusorgen. In die Berechnung sind Lohnnebenkosten miteinzubeziehen (vgl *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 130 – Stichwort Urlaub). Bezogen auf den einzelnen Arbeitnehmer müssen Urlaubsvorgriffe mit Urlaubsrückständen saldiert werden (VwGH 24. 6. 2004, 2000/15/0098 ÖStZB 2005, 275; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 353; ErläutRV RLG zu § 198).
- 143/4** Rückstellungen für **Jubiläumsgelder** sind zu bilden, wenn zu ihrer Leistung eine rechtliche Verpflichtung besteht (vgl *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 130 – Stichwort Jubiläumszuwendungen; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 384; BFH 29. 11. 2000, I R 31/00 BB 3001, 933) oder sich der Arbeitgeber einer solchen Leistung, wenn diese auch nicht klagsweise durchsetzbar wäre, nicht mehr entziehen kann (anders im Steuerrecht, vgl § 9 Abs 4 EStG; EStR 2000 Rz 3422f). Wird Jubiläumsgeld anlässlich eines Geschäftsjubiläums vereinbart, ist der von der Dauer der Unternehmenszugehörigkeit abhängige Teil des Jubiläumsgeldes rückstellungsfähig (BFH 29. 11. 2000, I R 31/00 BB 2001, 933). Für gänzlich freiwillige Jubiläumszuwendungen kommt eine Aufwandsrückstellung in Betracht, wenn die Erfordernisse der Z 2 (Rz 155 ff) erfüllt sind (*Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 175 für den Fall der Absicht zu leisten trotz Fehlens einer faktischen oder rechtlichen Verpflichtung).
- 143/5** **Heimfalllasten** können insoweit rückgestellt werden, als eine öffentlich-rechtliche oder vertragliche Verpflichtung besteht, Vermögen entschädigungslos oder gegen nur teilweise Entschädigung zu übereignen, und die Ausübung dieses Rechts zu erwarten ist. Eine Berücksichtigung dieses Aufwands im Rahmen der planmäßigen Abschreibung (so *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 130 – Stichwort Heimfall) ist an sich vorzuziehen, da die Heimfallverpflichtung die Nutzungsdauer begrenzt (wie hier *Scheffler* in *Böcking et al*, Beck HdR B 233 Rz 544, wonach nur für zusätzliche Aufwendungen eine Rückstellung in Betracht kommt). Anderes gilt, sofern statt Heimfall etwa die Entfernung eines Gebäudes geschuldet wird; Abbruchkosten sind wiederum rückstellungsfähig ebenso Kosten für Renovierungsverpflichtungen uä (vgl *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 353 ff).
- 143/6** Für **Produkthaftungsrisiken** ordnet schon das Produkthaftungsgesetz selbst eine besondere Vorsorge (sog Deckungsvorsorge gem § 16 PHG) an, wobei im JAB (438 BlgNR 17. GP) auf die Rückstellungsbildung ausdrücklich hingewiesen wird (vgl *Altenburger*, ÖStZ 1988, 329; *Altenburger*, wbl 1988, 418, der aber aus dieser Regelung allgemein eine Aufforderung zur Rückstellung für Selbstversicherung ableitet; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 179). Klarstellend sind diese Risiken auch im Rückstellungskatalog der Z 2 enthalten, da bereits auf Gesetz oder Verordnung beruhende Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen den Tatbestands gem Z 1 erfüllen (ebenso *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 177; ausführlich hierzu *Barborka*, RdW 2004, 402). Es ist demnach geboten, das nach allgemeiner Branchenerfahrung bestehende Risiko rückzustellen, auch wenn im Unternehmen bisher kein Haftungsfall bekannt geworden ist. Die Aufwendungen für eine allfällige Versicherungsdeckung werden dabei sicherlich ein wesentliches Indiz für die Höhe des Rückstellungserfordernisses sein (vgl *Altenburger*, ÖStZ 1988, 333f und ÖStZ 1989, 167). Abgabenrechtlich kommt dagegen eine pauschale Rückstellung nicht in Betracht (s Rz 138).
- 143/7** Rückstellungen für die Kosten von **Rücknahme- und Entsorgungsverpflichtungen** waren bereits vor der ausdrücklichen Aufnahme in den Rückstellungskatalog im Zuge des Budgetbegleitgesetzes 2003 als Verbindlichkeitsrückstellungen aufgrund von öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen zu bilden (vgl *Barborka/Sterl*, SWK 2003, W 137; *Barborka*, RdW 2004,

445). Die Altfahrzeugverordnung (BGBl II 2002/407) wurde in Umsetzung der EU-Altfahrzeuginrichtlinie (RL 2000/53/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. 9. 2000 über Altfahrzeuge, ABl L 2000/269, 34) auf Basis des § 14 Abs 1 Abfallwirtschaftsgesetzes 2002 (AWG) erlassen und verpflichtet die Hersteller und Importeure, die Altfahrzeuge derjenigen Marken unentgeltlich zurückzunehmen, die sie in den Verkehr gesetzt haben (§ 5 Abs 1 Z 2 AltfahrzeugeVO). Als flankierende Maßnahmen wurden durch das Budgetbegleitgesetz 2003 die ausdrückliche Nennung dieser Rückstellung und eine Übergangsregelung (§ 906 Abs 8) ins damalige HGB aufgenommen. Da die notwendigen Rückstellungen sofort und in voller Höhe zu bilden wären (vgl RV 59 BlgNR 22. GP zu Art 66 Z 1), ermöglichte § 906 Abs 8 bis zum 1. 1. 2007 die raterliche Ansammlung der Rückstellungen für Fahrzeuge, die vor dem 1. 7. 2002 in Verkehr gebracht wurden, mit Hilfe eines gesonderten aktiven Abgrenzungspostens verbunden mit einer Gewinnausschüttungssperre (vgl *Barborka*, RdW 2004, 445). Steuerlich ist die Rückstellung ebenfalls anerkannt und der Ansatz des Abgrenzungspostens zwingend (§ 124b Z 86 EStG). Die Rückstellung ist ab dem Zeitpunkt des In-Verkehr-Bringens eines Fahrzeugs in der Höhe der Kosten der voraussichtlich zu erwartenden Rücklaufquote zu bilden (*Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 358; s dazu auch ein Beispiel in *Bertl/Hirschler*, Bilanzsteuerrecht 375f; *Barborka/Sterl*, SWK 2003, W 137; EStR 2000 Rz 3451 a). Teilweise werden Bedenken gegenüber der Höhe der Rückstellung vorgebracht, da in der Praxis nur eine Rücklaufquote von 25% verzeichnet wird (vgl *Perl*, RdW 2009, 430). Eine Rückstellungspflicht kann sich auch aus einem zusätzlichen Bedarf nach CO<sub>2</sub>-Zertifikaten zur Abdeckung eines überhöhten CO<sub>2</sub>-Ausstoßes ergeben (*Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 360, 266ff; zur Passivierung iZm der Verpflichtung nicht verbrauchter Zertifikate AFRAC 1 [Dezember 2015] Rz 13 ff).

### E. Rückstellungen für drohende Verluste

Überwiegend wird die unternehmensrechtlich stets anerkannte Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften als besonderer Fall der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gesehen, da auch hier die Ursache in einer einem Dritten geschuldeten Leistung begründet ist (vgl *Castan*, Rechnungslegung<sup>3</sup> 54; *Kirsch* in *Kirsch*, Rechnungslegung, 120. Lfg, § 249 Rz 221; *Mayer-Wegelin* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 61 [19. Lfg, Mai 2014]). Die Ungewissheit liegt hier nicht im Bestehen oder im Ausmaß der Leistungsverpflichtung, sondern in der Ausgewogenheit der Leistungsbeziehung (s auch *Mayer-Wegelin* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 61 [19. Lfg, Mai 2014]; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 363 f; EStR 2000 Rz 3320). Darüber hinaus kommt eine Drohverlustrückstellung in Betracht, wenn der Vertragspartner wahrscheinlich nicht erfüllen wird und auch daran anknüpfende Ersatzansprüche nicht realisierbar erscheinen (vgl *Platzer/Kros*, Buchhaltungs- und Bilanzierungs-Handbuch<sup>7</sup> 239; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 363 f).

Durch die Bildung der Drohverlustrückstellung soll auch bei einem an sich nicht bilanzwirksamen schwebenden Geschäft der Verlust in jener Periode erfasst werden, in der er aufgrund der Entwicklung der Marktverhältnisse wahrscheinlich und erkennbar ist (vgl VwGH 16. 12. 1997, 93/14/0177 ÖStZB 1998, 591; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 364). ISd imparitätischen Realisationsprinzips ist prinzipiell jedes Geschäft isoliert zu betrachten, sofern keine kongruenten Deckungsgeschäfte (geschlossene Position) bestehen (vgl *Schubert* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 249 Rz 104; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 162 betonen, dies als Bewertungsfrage; *Kirsch* in *Kirsch*, Rechnungslegung, 120. Lfg, § 249 Rz 239). Wenngleich planmäßig ein Verlustgeschäft eingegangen wird, um die Chance zu einem günstigen Geschäft zu eröffnen, ist die Drohverlustrückstellung geboten (vgl zum Koppelungsgeschäft VwGH 10. 10. 1955, 1847, 1899/53; betreffend Importkoppelungsgeschäft

s etwa VwGH 7. 2. 1958, 2177/54; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 13. Lfg, § 9 Rz 87; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 145; Hommel in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 339 ff; Konezny in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 148; Schubert in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 99; aA G. Mayr, Rückstellungen 235 ff). Der BFH hat allerdings die Rückstellungsbildung für ein Verlustgeschäft zum Zwecke der Umwegrentabilität abgelehnt (BFH 23. 6. 1997, GrS 2/93 RdW 1998, 38 = DB 1997, 1987 „Apotheker-Fall“; vgl die Übersicht zum umfangreichen Schrifttum bei Küting/Kessler, DStR 1997, 1665; Küting/Kessler, DB 1997, 2441; Hommel in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 344; Bertl/Hirschler, RWZ 1998, 108; Barborka, RdW 2001, 493; dem BFH im Wesentlichen folgend G. Mayr, Rückstellungen 228 ff; vgl dazu auch Jud zur Lehrlingsausbildungsrückstellung: VwGH 27. 6. 2000, 97/14/0057; Barborka, RdW 2001, 623; Barborka, RdW 2003, 49 [51 f]; G. Mayr, Rückstellungen 232 f; Wiesner, RWZ 2000, 262). Der Saldierungsbereich von Aufwendungen und Erträgen aus einem Geschäft ist zwar im Sinne eines wirtschaftlichen Synallagmas weit zu ziehen; auch sind wohl ggf Leistungen Dritter bzw Leistungen gegenüber Dritten miteinzubeziehen (zB Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung). Dabei darf jedoch das imparitätische Realisationsprinzip nicht außer Acht gelassen werden. Nur erfolgsmäßig verknüpfte Geschäfte sind als Einheit zu bewerten. Nach dem EStR 2000 (Rz 3322) ist etwa die verlustbringende Vermietung durch einen Apotheker an einen Arzt wegen der damit verfolgten Absicht, seine Erträge zu erhöhen, kein Fall für eine Drohverlustrückstellung. Nicht realisierte Erträge (insb aus erhofften anderen Geschäften) können aber die Unterlassung einer Drohverlustrückstellung nicht rechtfertigen (so aber der BFH 23. 6. 1997, GrS 2/93). Zur Beurteilung, ob eine Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung vorliegt, sind jene Umstände, die am Bilanzstichtag bestanden haben, maßgeblich; werterhellende Umstände sind ebenso zu berücksichtigen (VwGH 27. 4. 2020, Ra 2020/15/0014; VwGH 26. 11. 2002, 99/15/0075). Die Tilgung einer durch Kreditausfallgarantie besicherten Verbindlichkeit nach dem Bilanzstichtag stellt keinen werterhellenden Umstand dar, der eine Neubewertung einer Verlustrückstellung bei der Aufstellung des Jahresabschlusses auslöst; allerdings muss der Wegfall des Risikos nach dem Bilanzstichtag in geeigneter Form im Jahresabschluss dargestellt werden (EuGH 7. 1. 2003, C-306/99, BIAO, EWS 2003, 121 [Lohse] = JZ 2003, 413 [Luttermann], kritisch EuGH BIAO, BB 2003, 355 [Moxter]; vgl Bertl/Hirschler, RWZ 2003, 72). Im nationalen Verfahren hat sich der BFH wiederum gegen den Ansatz der Drohverlustrückstellung ausgesprochen, da das individuelle Bonitätsrisiko durch die Tilgung des Kredits bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses weggefallen ist und das Länderkreditrisiko alleine nicht ausreicht, um eine drohende Inanspruchnahme zu rechtfertigen (BFH 15. 9. 2004, I R 5/04 BB 2005, 483 [Schulze-Osterloh]). In dieser Entscheidung hat der EuGH auch die pauschale Dotierung einer Rückstellung bei drohenden Verlusten zugelassen, wenn eine Einzelbewertung unter Wahrung des Vorsichtsprinzips nicht geeignet ist, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage zu vermitteln. Vom Gebot der Einzelbewertung erfasst sind Bewertungseinheiten, die aus Vermögensgegenständen oder Schulden mit einem derart engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang entstehen, dass sie nicht selbständig verwertet werden können (vgl BFH 15. 10. 1997, I R 16/97 BB 1998, 739; Bertl/Hirschler, RWZ 2001, 39).

- 146** Die Unterscheidung von Drohverlustrückstellungen gegenüber Rückstellungen aus ungewissen Verbindlichkeiten ist deshalb gerechtfertigt, da mit dieser Rückstellungsart besondere Bewertungsfragen, insb bei Dauerschuldverhältnissen, verbunden sind (vgl J. Wüstemann/Rost in HdJ III/5 Rz 97 ff; Konezny in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 144; für eine Einordnung bei den ungewissen Verbindlichkeiten Mayer-Wegelin in Küting/Weber, HB Rechnungslegung § 249 Rz 61 [19. Lfg, Mai 2014]; so auch Schubert in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 87; Hommel in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 181 ff; für eine eigenständige Gruppe-



rung *Groh*, BB 1988, 27; *G. Mayr*, Rückstellungen 203 ff; *Kotschnigg*, SWK 2000, S 698). Die Höhe des rückzustellenden Betrags ergibt sich nämlich nicht aus der voraussichtlichen Höhe der Leistungspflicht, sondern aus dem zu erwartenden Verlust, der sich als Differenzgröße zwischen dem Wert der eigenen Leistung und dem Wert der versprochenen, noch ausstehenden Gegenleistung darstellt (vgl *Mayer-Wegelin* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 61 und 66 [19. Lfg, Mai 2014]; *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 102 f; *Ballwieser* in MünchKomm HGB<sup>4</sup> § 249 Rz 57 betont als wesentliche Unterschiede die Ermittlung des Verpflichtungsüberschusses durch Saldierung künftiger Ausgaben mit künftigen Einnahmen, die dadurch bewirkte Zukunftsorientierung und den Ausfluss aus dem Imparitätsprinzip; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 149; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG<sup>18</sup> § 42 Rz 252; *Groh*, BB 1988, 29; *Eibelshäuser*, BB 1987, 864; *Naumann*, Bewertung von Rückstellungen 311 ff). Grundsätzlich besteht ein Vorrang der Verbindlichkeitsrückstellung im Verhältnis zur Drohverlustrückstellung. Die Verbindlichkeitsrückstellung ist zu bilden, wenn ein Erfüllungsrückstand vorliegt (*Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 107).

Bei **Beschaffungsgeschäften** ist eine Drohverlustrückstellung anzusetzen, wenn das Geschäft in Schwebe ist und der bei Erfüllung maßgebliche Bilanzwert unter dem Wert der Zahlungsverpflichtung liegt (vgl *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 110 f; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG<sup>18</sup> § 42 Rz 252). Ist ein Gegenstand des Anlagevermögens (zB eine Maschine) bereits geliefert, so ist eine außerordentliche Abschreibung vorzunehmen, wenn eine Fehlinvestition vorliegt (*Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 366; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 160). Strittig ist, ob für die Verlustbeurteilung auf eine fingierte Erfüllung zum Stichtag abzustellen ist (so *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 111; *Mayer-Wegelin* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 68 [19. Lfg, Mai 2014]; *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 353 f; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 150) oder ob von der erwarteten Erfüllung auszugehen ist (so *Grünberger*, RdW 2001, 699; *Ballwieser* in MünchKomm HGB<sup>4</sup> § 249 Rz 63). Das Vorsichtsprinzip wird eine Rückstellung gebieten, wenn an einem der beiden Zeitpunkte der Verlust droht. Ebenso sind Wertminderungen nach dem Stichtag zu berücksichtigen (vgl *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 111; *Gassner*, ÖStZ 1978, 265; aA *VwGH* 16. 12. 1997, 93/14/0177 ÖStZB 1998, 591; *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 371). Bei Anschaffungen in das Anlagevermögen besteht insofern eine Wahlmöglichkeit, als nur bei einer voraussichtlich nachhaltigen Wertminderung zwingend eine Rückstellung anzusetzen ist (*Naumann*, Bewertung von Rückstellungen 318 f; aA *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 113; *Ballwieser* in MünchKomm HGB<sup>4</sup> § 249 Rz 62). Ist das Geschäft am Stichtag bereits teilweise erfüllt, muss das Rückstellungserfordernis im Hinblick auf die noch ausstehenden Leistungspflichten bemessen werden. Eine Rückstellung kann insoweit unterbleiben, als durch ein am Stichtag bereits abgeschlossenes Verkaufsgeschäft über die gleiche Gattung der Verlust ausgeglichen wird (vgl *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 111); Fristengleichheit ist für ein derartiges Deckungsgeschäft nicht erforderlich (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 162).

Die Bewertung hat sich nach den Grundsätzen zu richten, die allgemein für die angeschafften oder abgesetzten Vermögensgegenstände maßgeblich sind; demnach ist bei schwebenden **Anschaffungen** für das Anlagevermögen eine Rückstellung bei gesunkenen Wiederbeschaffungskosten möglich, bei schwebenden Ankaufverträgen über Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind sowohl der Beschaffungs- als auch der Absatzmarkt relevant (vgl *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 366 f; *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 111; *Mayer-Wegelin* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 68 [19. Lfg, Mai 2014]). Gegen das Abstellen auf gesunkene Wiederbeschaffungskosten kann allerdings vorgebracht werden, dass damit noch nicht ein Verlust im Beschaffungsbereich verbunden sein muss, sondern lediglich



eine Gewinnschmälerung, sodass an sich dem Zweck der Drohverlustrückstellung eine auf den Absatzmarkt bezogene Bewertung besser entspricht (vgl auch BFH 16. 12. 1987, I R 68/87 DB 1988, 834; *Naumann*, Bewertung von Rückstellungen 316ff; zustimmend *Maschek/Cso-kay* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 198 Rz 63; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG<sup>18</sup> § 42 Rz 252; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 150; *Ballwieser* in MünchKomm HGB<sup>4</sup> § 249 Rz 63; in diesem Sinne auch *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 366f). Gesunkene Rentabilitätsaussichten oder gesunkene Gewinnerwartungen rechtfertigen jedenfalls noch keine Rückstellung für drohende Verluste (vgl *Ballwieser* in MünchKomm HGB<sup>4</sup> § 249 Rz 69; s hierzu auch *Bertl/Hirschler*, RWZ 2001, 14). Dies bedeutet aber letztlich, dass eine Rückstellungsbildung nach Maßgabe der Bewertungsregeln zutrifft (s insb Kommentierung zu § 207 [*Urnik/Urtz/Maier*]; vgl auch *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 111; anders *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 153). Dies gilt sowohl für Einmal- als auch für Dauerbeschaffungsgeschäfte (vgl *Kessler* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 195ff [19. Lfg, Mai 2014], der für eine primär verwertungsorientierte Sichtweise eintritt; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG<sup>18</sup> § 42 Rz 254; *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 119).

- 149** Auch bei schwebenden Geschäften über nicht bilanzierbare Leistungen (zB Vertrag über Durchführung einer Werbeveranstaltung) kann eine Drohverlustrückstellung anfallen; überwiegend wird dies hier aber nur bei einer offenkundigen Fehldisposition als geboten angesehen (vgl *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG<sup>18</sup> § 42 Rz 252; *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 114f; vgl auch *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 151; BFH 7. 10. 1997, VIII R 84/94 BB 1998, 1254, *Drohverlustrückstellung für Mietzinsen*).
- 150** Die angeführten Grundsätze gelten auch für schwebende **Absatz**geschäfte. Hier ist die Rückstellung geboten, wenn den voraussichtlich bis zur Erfüllung an den Dritten anfallenden Kosten kein Anspruch auf entsprechend hohe Erträge gegenübersteht. Umstritten ist, ob eine Bewertung zu Vollkosten unter Einbeziehung der bereits angefallenen, nicht aktivierungsfähigen Verwaltungs- und Vertriebskosten maßgeblich ist (dafür *Kessler* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 312ff [19. Lfg, Mai 2014]; *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG<sup>18</sup> § 42 Rz 253; *J. Wüstemann/Rost* in HdJ III/5 Rz 109ff; für Wahlrecht: vgl *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 367; *Crezelius* in *Scholz*, GmbHG<sup>9</sup> Anh § 42a Rz 201; *Platzer* in GedS Lechner [1987] 297; *Bertl/Hirschler*, RWZ 2004, 278; *Naumann*, Bewertung von Rückstellungen 323ff; da in Deutschland die Herstellungskosten verpflichtend zu den Vollkosten anzusetzen sind [§ 255 Abs 2], sind diese auch für die Bildung der Drohverlustrückstellungen relevant, *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 116, § 253 Rz 169; kalkulatorische Kosten sind jedenfalls nicht einzubeziehen, vgl *Gassner*, ÖStZ 1978, 265; *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 253 Rz 173; *Ballwieser* in MünchKomm HGB<sup>4</sup> § 249 Rz 65ff). Da das RÄG 2014 in § 203 der deutschen Regelung gefolgt ist, ist nunmehr dies auch für die Ermittlung der Drohverlustrückstellung zu beachten.
- 151** Die absatzbezogene Drohverlustrückstellung ist va bei sich über einen längeren Zeitraum erstreckenden Leistungen im Anlagenbau von Bedeutung (vgl *Gassner*, ÖStZ 1978, 265). Vorrangig ist durch eine Abschreibung der aktivierten Leistungen (zB Posten „noch nicht abrechenbare Leistungen“) der Verlust zu antizipieren; nur soweit darüber hinaus ein Verlust droht, ist eine Rückstellung anzusetzen (vgl *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 108; *Bertl/Fraberger*, RWZ 2000, 236; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 152; *G. Mayr*, Rückstellungen 211ff; *Kasapovic/Mayer*, DJA 2022, 118; für eine aktivische Kürzung der Vorräte nur in der Höhe des proportionalen Anteiles der angearbeiteten Herstellungs-/Selbstkosten unter Einstellung des übrigen Verlustes in einer Rückstellung unter Berufung auf FG Rheinland-Pfalz 18. 11. 2002, 5 K 1468/01 DStRE 2003, 321; *Barborka*, SWK 2003, W 174; kritisch dazu BFH 28. 4. 2004, VIII B 79/03 DB 2004, 1586; *Aigner/Stockinger*, taxlex 2006,

209). Bei schwebenden Verkaufsgeschäften von Handelsware kommt eine Rückstellung nur insoweit in Betracht, als keine Vorräte vorhanden sind oder kein ausreichendes Deckungsgeschäft abgeschlossen ist (vgl. *Platzer/Kros*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>7</sup> 239 f; *Konezny in Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 152; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 367). Auch bei Bilanzerstellung drohende Kostensteigerungen, die mangels vertraglicher Anpassungsklauseln nicht auf den Preis überwältigt werden können, sind zu berücksichtigen (vgl. *Kessler in Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 321 [19. Lfg, Mai 2014]; *Schubert in Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 253 Rz 173; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup> 143 f).

Besondere Probleme bringen **Dauerschuldverhältnisse** über nicht aktivierungsfähige Leistungen (wie Leasing, Arbeitsverträge) mit sich. Bei der Bewertung der angeschafften Leistungen versagt die Orientierung am Absatzmarkt (dafür zB BFH 16. 12. 1987, I R 68/87 DB 1988, 834 iZm Darlehensverträgen, Miet- und Pachtverträgen beim Mieter oder Pächter) oftmals mangels Zurechenbarkeit von Erfolgen zu den entsprechenden Produktionsfaktoren. Die Orientierung am Beschaffungsmarkt (dazu *Schubert in Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 249 Rz 120) kann hingegen dazu führen, dass bloße Gewinnschmälerungen rückgestellt werden. Es ist von der Orientierung am Absatzmarkt auszugehen. Diese darf dann durch eine beschaffungsmarkt-orientierte Betrachtungsweise ersetzt werden, wenn erstere nicht zu objektivierbaren Ergebnissen führt und der Unternehmer Gefahr läuft, drohende Verluste nicht auszuweisen (vgl. ausführlich *Kessler in Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 249 Rz 197 ff [19. Lfg, Mai 2014]; *Konezny in Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 155). Zweifelhaft erscheint eine Rückstellungsbildung insb bei Dauerschuldverhältnissen über Arbeitsleistungen und die Nutzungsüberlassung von Sachen und Geld (s etwa zu schwebende Arbeitsverträge BFH 25. 1. 1984, I R 7/80, BStBl II 1984, 344; hinsichtlich Leasingverträgen bei sinkenden Marktzinsen BFH 27. 7. 1988, I R 133/84 BStBl II 1988, 999). Hier ist zumeist eine Zurechnung von negativen Erfolgsbeiträgen zu Leistungen aus dem Dauerschuldverhältnis nicht ermittelbar (s auch *J. Wüstemann/Rost in HdJ III/5 Rz 112 ff*). Es ist deshalb bei beschaffungsbezogenen Dauerschuldverhältnissen, wie Kreditaufnahme, Arbeitsverträge, Anmietung von Gütern, eine Drohverlustrückstellung nicht bereits deswegen möglich, wenn im Vergleich zu den Marktkonditionen die vom Unternehmen zu zahlenden Preise ungünstiger geworden sind (vgl. *Kupsch*, DB 1989, 56; BFH 25. 2. 1986, VIII R 134/80 DB 1986, 1102; BFH 16. 12. 1987, I R 68/87 DB 1988, 834; für Leasing BFH 27. 7. 1988, I R 133/84 DB 1988, 2283; s auch VwGH 27. 6. 1989, 88/14/0126 ÖStZB 1990, 38, 40). Abzulehnen ist deshalb die Verpflichtung zu einer Drohverlustrückstellung wegen Überverzinsung eines Kredites (aA *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 365 mit dem Hinweis, dass dann, wenn der Zinsdifferenz eine einmalige Leistung gegenübersteht, deren Barwert zu aktivieren sei). Zweifelhaft, aber nicht ausgeschlossen, ist deshalb eine Drohverlustrückstellung bei Dienstverhältnissen mit Ausbildungscharakter, soweit diese vom Unternehmen freiwillig begründet werden (für die Passivierungsfähigkeit *Gassner*, ÖStZ 1978, 266; *Mazal*, FJ 1986, 87; *Platzer in GedS Lechner* [1987] 301; *Schubert in Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 249 Rz 130 – Stichwort Ausbildungskosten; aA BFH 25. 1. 1984, I R 7/80 BB 1984, 894; VwGH 17. 3. 1994, ÖStZB 1994, 622; VwGH 27. 6. 2000, 97/14/0057; vgl auch BFH 3. 2. 1993, I R 37/91 BB 1993, 892). Gerade in diesem Bereich wird auch zu beachten sein, dass tendenziell die gesetzliche Regelung gegen Wahlmöglichkeiten bei Rückstellungen mit Reservecharakter eingestellt ist. Rückstellungspflichtig ist aber der drohende Verlust aus weiterlaufenden Mietverhältnissen bei Stilllegung von Betriebsteilen oder eine drohende Abstandszahlung für die vorzeitige Auflösung eines derartigen Mietverhältnisses (vgl. *Kupsch*, DB 1989, 56).

Auch bei absatzbezogenen Dauerschuldverhältnissen ist eine Drohverlustrückstellung zwar nicht von vornherein ausgeschlossen (vgl aber *Biener/Berneke*, BiRiLiG 79), sie wird aber

152

153

wegen der Schwierigkeiten bei der Zurechnung des eigenen Aufwandes gegenüber dem Wert der Gegenleistung ebenfalls nur einen engen Anwendungsbereich haben. Bei Vollamortisationsleasingverträgen besteht die Möglichkeit, dass der Leasingnehmer das Leasinggut am Ende der Grundmietzeit zu einem Anerkennungspreis erwirbt. Der Leasinggeber darf für einen dabei entstehenden Verlust nicht im Wege einer Rückstellung vorsorgen, wenn ihn keine rechtliche Verpflichtung zum Verkauf des Leasinggutes am Ende der Grundmietzeit trifft (VwGH 16. 5. 2007, 2006/14/0019 ÖStZB 2008, 78; Zorn, RdW 2007, 430; G. Mayr, Rückstellungen 222f; Kotschnigg, SWK 2002, S 425; steuerlich ist seit dem Budgetbegleitgesetz 2001 [BGBl I 2000/142] in § 6 Z 16 EStG der Ansatz eines Ausgleichspostens für Verwertungsverluste von Leasinggegenständen vorgesehen). Insb wird eine Zurechnung dann möglich sein, wenn das Dauerschuldverhältnis zeitlich begrenzt ist und nicht zu weit in die Zukunft reicht; so hat der BFH bei unter einem Jahr liegenden Charterverträgen eine derartige Rückstellung anerkannt (BFH 11. 2. 1988, IV R 191/85 DB 1988, 1632). Ebenso wäre eine Rückstellung geboten, wenn die einzeln zurechenbaren Refinanzierungskosten gestiegen sind und gegenüber der ursprünglichen Kalkulation für eine abgrenzbare Periode mit einem Verlust zu rechnen ist (s aber VwGH 27. 6. 1989, 88/14/0126 ÖStZB 1990, 38, wo für eine künftige Unterdeckung eines Bauspardarlehens eine Rückstellung abgelehnt wird).

- 154 Umstritten ist weiters, ob bei Dauerschuldverhältnissen die Ausgeglichenheit des Schuldverhältnisses insgesamt, also unter Einbeziehung der bereits abgewickelten Perioden (sog Ganzheitsbetrachtung), oder nur der noch ausstehende Teil (sog Restwertbetrachtung) maßgeblich ist (vgl Crezelius in Scholz, GmbHG<sup>9</sup> Anh § 42 a Rz 202; Konezny in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 153; Barborka, RdW 2003, 231 [236f]). Bei einer Ganzheitsbetrachtung werden im Ergebnis realisierte Gewinne bereits abgelaufener Perioden mit in Zukunft drohenden Verlusten saldiert, was im Hinblick auf das Imparitätsprinzip abzulehnen ist (vgl Kotschnigg, SWK 2000, S 698; Kupsch, DB 1989, 57f; Schubert in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 119; Naumann, Bewertung von Rückstellungen 333ff; Ballwieser in MünchKomm HGB<sup>4</sup> § 249 Rz 70). Der hA ist zu folgen, wonach nur die Restwertbetrachtung maßgeblich ist. Bei **Optionsverträgen** ist eine Drohverlustrückstellung geboten, wenn der Verkehrswert des vom Stillhalter zu liefernden Gegenstandes am Stichtag über dem Basispreis liegt bzw bei einer Put-Option, wenn der zu zahlende Basispreis über dem Stichtagswert liegt (vgl Egger/Bertl/Hirschler, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 366; ausführlich, insb auch zu den Voraussetzungen für Bewertungseinheiten bei Sicherungsgeschäften Scharpf in Küting/Pfitzer/Weber, HB Rechnungslegung<sup>5</sup> Kap 6 Rz 804ff).

## F. Aufwandsrückstellungen

- 155 Unter diesem Begriff werden Rückstellungen verstanden, denen ein in der Rechnungsperiode verursachter, jedoch nicht getätigter Aufwand zugrunde liegt, aber keine – weder rechtliche noch faktische – Verbindlichkeit gegenüber Dritten besteht (vgl Schubert in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 4; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 188; Hommel in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 103f; aA Bertl/Gassner/Hirschler, ÖStZ 1998, 311). Sie stellen einen antizipativen Passivposten dar, dessen Ansatz dem periodengerechten Ergebnisausweis iSd dynamischen Bilanzauffassung (sinngemäß Schulze-Osterloh in Baumbach/Hueck<sup>18</sup> § 42 Rz 258; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 191) dient (vgl Egger/Bertl/Hirschler, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 368f; Hilber in U. Torggler, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 85; Schiebel/Altenburger/Rohatschek in Zib/Dellinger, UGB § 198 Rz 169). Da Aufwandsrückstellungen für reine „Innenverbindlichkeiten“ gebildet werden, haben sie auch den Charakter eines Selbstfinanzierungsinstrumentes. Aufgrund dieser Affinität zum Eigenkapital, der Ausschüttungssperrewirkung und der erforderlichen Abgrenzung zur Vorsorge durch Rücklagenbildung, für die gesellschaftsrechtlich andere Organe zuständig sein können, ist eine **enge**

**Auslegung** der Passivierungsvoraussetzungen erforderlich (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 192f). Insb kann **allein** der Gesichtspunkt des periodengerechten Erfolgsausweises, wonach den Erträgen einer Periode alle Aufwendungen zuzurechnen wären, die diese alimentiert haben, zu keiner Aufwandsrückstellung führen.

Als Beispiele für Aufwandsrückstellungen werden am häufigsten unterlassene Instandhaltungs- und Reparaturaufwendungen genannt (vgl auch § 249 Abs 1 Z 1 dHGB). § 198 Abs 8 Z 2 normiert ein **Ansatzwahlrecht** für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind. Damit macht der Gesetzgeber vom Länderwahlrecht gem Art 12 Abs 12 Unterabs 2 BilanzRL Gebrauch, ohne einzelne Rückstellungsgruppen zu nennen (vgl dagegen nochmals § 249 dHGB Abs 1 Z 1). Die sprachliche Fassung entspricht dem Wortlaut der Richtlinie. Ohne eindeutigen Anhaltspunkt in der Richtlinie enthält die Bestimmung insofern eine **Passivierungspflicht** für Aufwandsrückstellungen, als ihre Bildung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. **156**

Bereits vor dem EU-GesRÄG wurde im Schrifttum für gebotene, aber unterlassene Instandhaltungs- und Reparaturaufwendungen eine Rückstellung befürwortet, wobei teils eine Wahlmöglichkeit (*Lechner*, ÖStZ 1979, 131ff), teils eine Ansatzpflicht (vgl *Altenburger* in HBA<sup>2</sup> § 131 B IV Rz 18) vertreten wurde. Überwiegend wurde allerdings, zumindest in dieser allgemeinen Form, die Bildung von derartigen Rückstellungen abgelehnt, da eine Objektivierung nicht möglich und eine unerwünschte verdeckte Reservenbildung zu befürchten wäre (vgl *Rückle*, RdW 1988, 372; *Wagenhofer*, ÖStZ 1986, 67f; *Weilinger*, RdW 1989, 83f; *Crezelius* in *Scholz*, GmbHG<sup>8</sup> Anh § 42a Rz 204). **157**

Diese Bedenken berücksichtigt das Gesetz, indem es das Erfordernis aufstellt, dass die Aufwendungen ihrer Eigenart nach genau umschrieben und dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen sein müssen; ihr tatsächlicher späterer Anfall muss zumindest wahrscheinlich sein. Das Kriterium der genauen Zuordnung gilt zwar – den allgemeinen Regeln entsprechend – für alle Rückstellungsarten, doch kommt ihm bei Aufwandsrückstellungen eine erhöhte Bedeutung zu (vgl *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 167), was im Gesetz durch die ausdrückliche Erwähnung zum Ausdruck kommt. Das Tatbestandsmerkmal „ihrer Eigenart nach genau umschrieben“ bedeutet, dass Zweck und Inhalt der Rückstellung feststehen und dass sie sowohl Aktivitäten in der Vergangenheit als auch einer konkreten, später vorzunehmenden Maßnahme zuordenbar sein müssen (vgl *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 186; *Kleindiek* in *Großkomm HGB*<sup>4</sup> § 249 Rz 70; *Konezny* in *Hirschler* Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 442ff; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 173; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 202). Für **Reparatur- bzw Instandhaltungsaufwendungen** ist daher etwa auf Reparatur- bzw Wartungspläne, Serviceanweisungen des Herstellers und ähnliche Kriterien abzustellen. Rückstellungsfähig sind jedoch immer nur solche Aufwendungen, die im Zeitpunkt ihres Anfalls sofort als Aufwand verbucht werden könnten, dh aktivierungsfähige Aufwendungen können nicht rückgestellt werden (vgl *Schubert* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 249 Rz 136; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 173; *Eberhartinger/Weinhandl* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 21. Lfg, § 198 Rz 3; zustimmend *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 78). Ferner ist die Konkurrenz zu außerplanmäßigen Abschreibungen zu beachten (Rz 129). **158**

Unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen **dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen** sind, ist umstritten. Von einem Teil der Lehre wird eine Zurechenbarkeit der bereits realisierten Erträge mit den zukünftigen Ausgaben (von manchen so **159**



gar Kausalität zwischen realisierten Erträgen und später angefallenen Ausgaben) verlangt (vgl. *Castan*, Rechnungslegung<sup>3</sup> 56; *Claussen/Korth* in KölnKomm RLG § 249 HGB Rz 30; *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 198 Rz 70; *Leuschner*, Umweltschutzrückstellungen 72 f). Dies dürfe aber nicht im Sinne wirtschaftlicher Verursachung verstanden werden. Vielmehr genüge es, wenn nur einzelne, wesentliche Bestandteile, die zum späteren Anfall der Aufwendungen führen, verwirklicht und mit Erträgen in der Vergangenheit verknüpft sind (vgl. *Geißler/Mirtl* in *Bertl/Mandl*, Hdb RLG § 198 B.II./2.2. 60). Dies verlangt somit ein Abstellen auf das Realisationsprinzip. Dieses kann aber nicht in derselben Ausprägungsform herangezogen werden wie es bei Verbindlichkeitsrückstellungen ausgelegt wird. Dies stünde mitunter im Widerspruch mit der eigentlichen Erfolgsglättungsfunktion, die den Aufwandsrückstellungen immanent ist (vgl. *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 169; zur Erfolgsglättungsfunktion s etwa bereits *Moxter*, Bilanzlehre<sup>2</sup> 31). Außerdem ist ein derartiger Zusammenhang oft gar nicht nachvollziehbar. Zu Recht wird darauf hingewiesen, dass andernfalls auch Großreparaturen, die als Schulbeispiel für Aufwandsrückstellungen gelten, nicht passivierbar wären (vgl. *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 429). Demnach ist ein Aufwand dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen, wenn er einen Vergangenheitsbezug aufweist und die Aufwandsverrechnung zur Ergebnisegalisierung führt (vgl. *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 51; *Kleindiek* in Großkomm HGB<sup>4</sup> § 249 Rz 72; *Ballwieser* in MünchKomm HGB<sup>2</sup> § 249 Rz 97; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 205 ff; *Bertl/Gassner/Hirschler*, ÖStZ 1998, 312; *Henrichs* in BeckOK HGB § 249 Rz 14 [März 2023]; aA *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 170, wonach es um Aufwendungen geht, deren Verbuchung in einem früheren Geschäftsjahr hätte erfolgen sollen, aber unterblieben ist; zustimmend etwa *Maschek/Csokay* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 198 Rz 70; gegen diese formale Betrachtung spricht die Zielrichtung der Bestimmung). Dass gleichzeitig Nutzungsmöglichkeiten für die Zukunft gesichert oder geschaffen werden, hindert die Rückstellung nicht (vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 211). Im Gegenteil: Der Vorsorgecharakter ist Aufwandsrückstellungen inhärent. Er ist zulässiges Motiv, nicht jedoch rechtliche Begründung für die Rückstellungsbildung (vgl. *Mayer-Wegelin* in *Kütting/Weber*<sup>4</sup> § 249 Rz 242, 244).

- 160** Bei der Beurteilung des Kriteriums der **Wahrscheinlichkeit** ist darauf abzustellen, ob sich der Unternehmer – going concern – den Aufwendungen entziehen kann (vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 213; *Ballwieser* in MünchKomm HGB<sup>2</sup> § 249 Rz 102). Allerdings liegt keine Verpflichtung einem Dritten gegenüber vor, sodass es sich um eine „innerbetriebliche Inanspruchnahme“ handelt (vgl. *Konezny* in *Hirschler* Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 170 f). Dennoch ist es idR erforderlich, dass die Absicht der tatsächlichen zukünftigen Realisierung der Aufwendungen dokumentiert ist, da ansonsten sowohl Zweifel an der Ernsthaftigkeit als auch an der betrieblichen Notwendigkeit bestehen können (s auch Rz 157). Aufwendungen, die ein sorgfältiger Geschäftsleiter regelmäßig tätigt, werden im Zweifel als wirtschaftlich geboten anzusehen sein. Die Judikatur führt dazu aus, dass „ein wirtschaftlicher, die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft (mit überwiegender Wahrscheinlichkeit) drohen“ muss (vgl. VwGH 9. 12. 1992, 89/13/0048; *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht § 249 Rz 191).
- 161** Voraussetzung ist weiters, dass **Höhe oder Zeitpunkt** des Eintritts der Aufwendungen **unbestimmt** ist. Dies wird oft zutreffen. Entgegen dem Wortlaut ist aber eine Rückstellungsbildung auch zulässig, wenn Höhe und Zeitpunkt bestimmt sind. Dieses Erfordernis, das aus Art 20 Abs 2 4. EG-RL (heute: Art 12 Abs 12 Unterabsatz 2 BilanzRL) stammt (ebenso § 249 Abs 2 dHGB alt idF vor BilMoG), macht nur bei der Abgrenzung der Verbindlichkeitsrückstellung gegenüber Verbindlichkeiten Sinn (vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 216; *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 51; *Kleindiek* in



Großkomm HGB<sup>4</sup> § 249 Rz 75; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 166; *Schubert* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 249 Rz 2 ff subsumiert Aufwandsrückstellungen unter den unechten Schulden iSd § 247 Abs 1 dHGB).

Ob unterlassene Rückstellungen **nachgeholt** werden dürfen, ist strittig. Dagegen darf nicht mit dem Stetigkeitsprinzip argumentiert werden, obgleich seit dem RÄG 2014 § 201 Abs 2 Z 1 auch die Bilanzierungsmethoden ausdrücklich einbezieht und damit den Bilanzansatz dem Grunde nach erfasst (*Dokalik/Hirschler*, SWK-Spezial RÄG 2014, 34; zur Rechtslage vor dem RÄG 2014 *Christian/Hohensinner* in *Zib/Dellinger*, UGB § 201 Rz 21, wonach Bilanzansatzwahlrechte nicht betroffen sind). Trotzdem ist für den Bereich der Aufwandsrückstellungen eine Einschränkung angebracht, da nach den unterschiedlichen Fallgruppen zu unterscheiden ist. Eine einmal dotierte Aufwandsrückstellung muss jedenfalls fortgeführt werden. Auch der Wortlaut der Bestimmung („dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen“) spricht für die Zulässigkeit der Nachholung (*Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 447; *Kleindiek* in *Großkomm HGB*<sup>4</sup> § 249 Rz 17; *VwGH* 24. 6. 2004, 2000/15/0098; generell gegen eine Nachholung *ESr* 2000 Rz 3308). Das Gleiche gilt für die Unterlassung einer sukzessiv zu dotierenden und bereits begonnenen Rückstellung (für Nachholung *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 219; aA *Glade*, Rechnungslegung<sup>2</sup> § 249 Rz 141). Nur die Bewertung ein und desselben Sachverhalts unterliegt dem Stetigkeitsprinzip. Zu beachten ist aber jedenfalls die Zielsetzung der §§ 195, 222, die wohl zum Ergebnis führen muss, dass bewusst unterlassene Rückstellungen nur ausnahmsweise nachgeholt werden dürfen (unter Berufung auf die Generalnorm die Nachholung jedoch generell verneinend *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, *GmbHG*<sup>18</sup> § 42 Rz 263). Das gilt etwa auch für im Unternehmen regelmäßig anfallende Großreparaturen, für welche die Aufwandsrückstellung planmäßig über mehrere Perioden aufzubauen ist. Aufgrund der §§ 195, 222 kommt auch die Auflösung ohne Wegfall des Rückstellungsgrundes kaum in Betracht.

162

Das Wahlrecht muss nicht einheitlich für alle in Frage kommenden Sachverhalte ausgeübt werden (vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 217; ebenso zustimmend *Maschek/Csokay* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 198 Rz 68; *Kleindiek* in *Großkomm HGB*<sup>4</sup> § 249 Rz 77 f). Als Bilanzierungsmethode oder iSd Wesentlichkeit kann die Ausübung des Ansatzwahlrechts Angabe- und Erläuterungspflichten im **Anhang** auslösen (s. Kommentierung zu „Vor § 236“ Rz 12/1 ff [*Mayer/Steiner*]).

162/1

Den Objektivierungskriterien des Gesetzes können Rückstellungen für folgende **Aufwandsarten** genügen: Instandhaltung, Großreparaturen, Abraumbeseitigung, Entsorgung und Rekulтивierung, Sicherheitsprüfungen, freiwillige Abschlussprüfung, Umzug und Geschäftsverlegung, Wiederaufforstungskosten, Aufräumungskosten wegen Brandschadens, Mehrkosten an Mieten wegen vorzeitiger Vertragsauflösung, freiwillige Umweltschutzmaßnahmen, Firmenjubiläum, etc; ausnahmsweise aber auch Forschung und Entwicklung, Werbung im Falle ausreichender Objektivierbarkeit (ablehnend aber *Eifler* in *v. Wysocki/Schulze-Osterloh*, *HdJ* III/6 Rz 89 vor dem *BilMoG*; ebenso *Maschek/Csokay* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 198 Rz 73), wie bei fest geplanten Forschungs- und Werbeprojekten (vgl. im Einzelnen zur Rechtslage vor dem *BilMoG* *Hoyos/M. Ring* in *Beck Bil-Komm*<sup>6</sup> § 249 Rz 323 sowie *Altenburger* in *HBA*<sup>2</sup> § 131 B IV Rz 63 ff; s. ebenso *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 176 f; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 369 f; *Bertl/van Bakel-Auer* in *Bertl/Hirschler*, *Handbuch Steuerlehre* Band II<sup>3</sup> 126 f; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 247 ff; zu Umweltschutzmaßnahmen vgl. *Leuschner*, Umweltschutzrückstellungen 123; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 233 ff), nicht jedoch zB gestiegene Wiederbeschaffungsaufwendungen, da sich der Gesetzgeber klar für das Nominalprinzip entschieden hat (aA *Biener/Berneke*, *BiRiLiG* 81). Die Aufwandsrückstellung darf hingegen nicht

162/2

zur Abdeckung des allgemeinen Unternehmensrisikos verwendet werden (vgl oben Rz 155). Ebensovienig zulässig ist die „Selbstversicherung“ für Schäden am Anlage- und Umlaufvermögen durch Rückstellungsbildung (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 249 Rz 236ff; aA *Eifler* in *v. Wysocki/Schulze-Osterloh*, HdJ III/6 Rz 82f; *Altenburger* in *HBA*<sup>2</sup> § 131 B IV Rz 67; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 178f mit dem Hinweis auf die in § 16 PHG angeordnete Deckungsvorsorge für Produkthaftungsrisiken; *Kortner*, VWT 2013, 75).

- 162/3** In welchen Fällen die Bildung einer Aufwandsrückstellung den **GoB** entspricht und daher gem Abs 2 letzter Satz **Passivierungspflicht** besteht, ist unklar (vgl *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 370, die nur die ohnehin in Z 4 lit c genannten Kulenzen erwähnen und Instandhaltung, Wartung und Großreparatur von den GoB ausnehmen; vgl auch die Erläuterung, die ebenso nur Kulenzen nennen). Die in § 198 Abs 8 Z 4 genannten Rückstellungen sind jedenfalls zu passivieren, auch wenn sie die Eigenschaft von Aufwandsrückstellungen haben, wie dies insb die in Z 4 lit c genannten Kulenzen betrifft (*Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 183, wonach dies für jene Aufwandsrückstellungen allgemein gilt, die Verbindlichkeitsrückstellungen wären, wenn die ihnen zugrunde liegenden „Verpflichtungen“ eindeutiger wären, Rz 184 iVm Rz 175). Gem § 249 Abs 1 Z 1 und 2 dHGB sind Instandhaltungsaufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, und Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (sowie Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden), verpflichtend rückzustellen. Wiewohl daraus für die österreichische Rechtslage nichts unmittelbar abzuleiten ist, bleibt abzuwarten, ob diese Grundsätze nicht zu einem Bestandteil der GoB werden (in diesem Sinne wohl auch *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 370, hinsichtlich unterlassener Instandhaltungen; s auch, aber zurückhaltend *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 182; weitergehend *Geist* in *Jabornegg*, HGB § 198 Rz 70; *Hofians*, SWK 1995, DD 55, 57; in die andere Richtung argumentierend etwa *Altenburger*, RWZ 2015, 208, der die Aufhebung des Satzes „Derartige Rückstellungen sind zu bilden, soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht“ als möglich erachtet, da dem Art 12 Abs 12 der BilanzRL ohnehin ein allgemeines Wahlrecht zum Ansatz von Aufwandsrückstellungen immanent ist). Sinkt wegen der unterlassenen Instandhaltung der beizulegende Wert unter den Buchwert des gegenständlichen Vermögens, wird durch die Rückstellung die notwendige außerplanmäßige Abschreibung ersetzt (vgl *Hommel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 109. Lfg, § 249 Rz 431f).

## G. Sonstige Rückstellungen, nicht wesentliche Rückstellungen

### 1. Sonstige Rückstellungen

- 163** Abs 8 enthält (vgl Z 3) eine abschließende Regelung inklusive Definition der Rückstellungen. Die Herausbildung anderer Rückstellungen als die im Gesetz genannten Kategorien der Verbindlichkeits-, Drohverlust- und Aufwandsrückstellungen durch GoB ist aufgrund ausdrücklicher gegenteiliger Anordnung des Gesetzes (Z 3) nicht möglich (vgl *Kleindiek* in *Großkomm HGB*<sup>2</sup> § 249 Rz 84; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 172; aA *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 93). Eine Aufgliederung nach Rückstellungskategorien ist nicht geboten. Rückstellungsarten sind nur nach Maßgabe des § 224 Abs 3 B aufzugliedern. Im Falle wesentlicher Beträge besteht für mittelgroße und große Gesellschaften eine Erläuterungspflicht im Anhang (§ 238 Abs 1 Z 15).

### 2. Nicht wesentliche Rückstellungen

- 164** Eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung besteht gem Z 3 nicht, soweit es sich um nicht wesentliche Beträge handelt. Welche Beträge als wesentlich anzusehen sind, ergibt sich aus der

allgemeinen Umschreibung in § 189a Z 10 (s dazu *Dokalik/Hirschler*, SWK-Spezial RÄG 2014, 20f; *Dokalik* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 189a Rz 31 ff). Mit dem RÄG 2014 wurde zunächst die Geltung des Wesentlichkeitsgrundsatzes auf Darstellung und Offenlegung in Einklang mit Art 6 Abs 4 der BilanzRL eingeschränkt. Durch das Anti-Gold-Plating-Gesetz vom 28. 5. 2019 (BGBl I 2019/46) wurde die in § 196a Abs 2 idF RÄG 2014 vorgesehene Beschränkung aufgehoben und durch eine richtlinienkonforme Interpretation ersetzt, sodass „der Wesentlichkeitsgrundsatz in Zukunft [...] bei den einzelnen Bestimmungen mitzubedenken ist“ (s hierzu ausführlich *Reinold/Stückler*, SWK 2019, 702). Dies führt im Umkehrschluss dazu, dass die Anforderungen der BilanzRL gem Art 6 Abs 1 lit j auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung anzuwenden sind (s hierzu auch AFRAC 34 [September 2019] Rz 4). Folglich wäre es nicht notwendig gewesen, in § 198 Abs 8 Z 3 zusätzlich darauf einzugehen. Dies ist nämlich die einzige Ansatzbestimmung des nationalen Bilanzrechts, welche explizit auf eine einzelfallbezogene Betrachtungsweise iSd Wesentlichkeit im Jahresabschluss hinweist. Daraus kann aber auch nicht geschlossen werden, dass dem Tatbestand der fehlenden Wesentlichkeit iZm Rückstellungen besondere Bedeutung zukommt. Im Allgemeinen wird Unwesentlichkeit in diesem Sinne nur angenommen, wenn der maßgebliche Betrag 5% des relevanten Bilanzpostens unterschreitet (*Dokalik/Hirschler*, SWK-Spezial RÄG 2014, 21, wonach außerdem auf den Einfluss auf das Jahresergebnis, den Einfluss auf für die Beurteilung wichtiger Einzelposten und die Überschreitung gesellschaftsrechtlich relevanter Grenzen abzustellen ist). Hinsichtlich der Rückstellungen wird diese Frage aber nicht näher erörtert. Als relevant werden folgende Rückstellungsgruppen anzusehen sein: Pensionsrückstellungen, Abfertigungsrückstellung, Urlaubsrückstellungen (VwGH 1. 7. 2003, 98/13/0214), Steuerrückstellung, Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, Rückstellung für drohende Verluste und Aufwandsrückstellung. Bewegt sich der maßgebliche Betrag wahrscheinlich in einem Ausmaß von 5–10% der Bezugsgröße, so wird eine Rückstellungspflicht dann nicht bestehen, falls die maßgebliche Rückstellungsgruppe innerhalb der Rückstellungen selbst einen Betrag von 5% nicht überschreitet (vgl *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 173, der starre Prozentgrenzen ablehnt und sich für eine Orientierung an der Generalnorm im Einzelfall ausspricht; ähnlich hierzu *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 186; *Leffson* in *Leffson/Rückle/Großfeld*, HURB 434, 443 ff; *Feichtner*, RWZ 1993, 229, 232, 234, die zusätzlich eine Grenze von 1% der Bilanzsumme als relevant ansieht). Im Zusammenhang mit dem Ausweis von Rückstellungen ist wegen der hier ohnedies mit Ermessensbereichen und subjektiven Einschätzungen verbundenen Bilanzierung von dem Tatbestand der „Unwesentlichkeit“ zurückhaltend Gebrauch zu machen (in diesem Sinne auch die erläuternden Bemerkungen zur RV zum RLG, die eine am Vorsichtsprinzip orientierte enge Auslegung vorsehen, vgl ErläutRV 1270 BlgNR 17. GP 50).

## H. Rückstellungsbegriff im Ertragsteuerrecht

Seit dem SteuerreformG 1993 enthält § 9 EStG eine ausdrückliche Regelung für Rückstellungen (*Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 385 ff). Bis dahin waren nur Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen geregelt, sodass für den Ansatz von Rückstellungen grundsätzlich die unternehmensrechtlichen Vorschriften und GoB maßgeblich waren (vgl *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 22. Lfg, § 9 Rz 1 ff). § 9 EStG anerkennt Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen, Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen, für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen. Für Letztere enthält § 14 EStG Einschränkungen. Insb werden Abfertigungsrückstellungen durch die Beschränkung auf gesetzliche und kollektivvertragliche Abfertigungsansprüche eingeschränkt (vgl *Weilinger*, GesRZ 1989, 210 ff; *Hofians*, JfB 1989, 182; *Lang* in *Runggaldier*, Abfertigungsrecht 464 ff; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>11</sup> Rz 415 ff; zur Umstellung auf die Abfertigung neu *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 370 ff). Pensionsrückstellungen dürfen für schriftliche, rechtsverbindliche

165

und unwiderrufliche Pensionszusagen gebildet werden. Bei der Diskontierung ist zwingend ein Rechnungszinsfuß von 6% zugrunde zu legen (vgl im einzelnen *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>11</sup> Rz 414; zur Bewertung nach UGB s AFRAC 27 [Juni 2022]). Pauschale Rückstellungen dürfen kraft ausdrücklichen Verbots (mit Ausnahme der Pensions- und Abfertigungsrückstellungen) nicht gebildet werden (vgl aber *Gassner*, RWZ 1994, 218, 222). Ebenso ausdrücklich ausgenommen sind Rückstellungen für Jubiläumsgelder. Aus der taxativen Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in § 9 Abs 1 iVm Abs 3 EStG ergibt sich auch die steuerliche Unzulässigkeit von Aufwandsrückstellungen (vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>11</sup> Rz 397; *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 22. Lfg, § 9 Rz 28/3; s aber Erlass BMF AÖF 1995, 125; vgl aber auch *Gassner*, RWZ 1994, 218, 219, 221 f). Die Dotierung von Verbindlichkeitsrückstellungen wird nur anerkannt, wenn für den konkreten Einzelfall nachgewiesen wird, dass mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.

- 166** Besondere Probleme bereitet das sog Nachholverbot; demnach kann eine unterlassene Rückstellung nicht nachgeholt werden (vgl *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 22. Lfg, § 9 Rz 34; *Draskovits/Kirchmayr*, SWK 1996, A 371; *Bertl/Hirschler*, RWZ 1994, 275). Die Problematik besteht va darin, dass das Einkommensteuerrecht nicht ausreichend berücksichtigt, dass unternehmensrechtlich die Rückstellungspflicht von der Erkennbarkeit des Rückstellungssachverhaltes bei Aufstellung des Jahresabschlusses abhängt. Wenn demnach in einer Periode der Rückstellungssachverhalt zwar verwirklicht, aber für den Bilanzierungspflichtigen erst in einer Folgeperiode erkennbar wird, liegt im eigentlichen Sinn keine Nachholung der mangels Erkennbarkeit noch nicht gebildeten Rückstellung vor (vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>11</sup> Rz 402; s hingegen EStR 2000 Rz 3308).
- 166/1** Die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen ist gem § 9 Abs 3 EStG idF COVID19-StMG unter den Voraussetzungen des § 201 Abs 2 Z 7 UGB idF BGBl I 2015/22 nun auch pauschal möglich. Die Zulässigkeit der Bildung pauschaler Rückstellungen ist an deren unternehmensrechtliche Zulässigkeit geknüpft. Diesbezüglich ist insb auch steuerlich die Bestimmung von § 201 Abs 2 Z 7 UGB zu beachten.

### I. IAS/IFRS

- 166/2** IAS 37.10 definiert als Rückstellung („provision“) eine Schuld, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder Höhe ungewiss ist. Die Ansatzpflicht ist gegeben, wenn das Unternehmen aus einem Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung hat und deswegen der Abfluss von Ressourcen wahrscheinlich ist und eine verlässliche Ermittlung des Betrages der Verpflichtung möglich ist (vgl *Wagenhofer*, IAS/IFRS<sup>6</sup> 265 ff; *Senger/Brune* in MünchKomm Bilanzrecht, 5. Lfg, IAS 37 Rz 22 f). Als Eventualschulden („contingent liabilities“) werden in einer Sammelkategorie bedingte Verpflichtungen sowie Verpflichtungen erfasst, die mit weniger als 50% Wahrscheinlichkeit zum Abfluss von Ressourcen führen, deren Betrag nicht verlässlich messbar ist oder einen Teil einer gesamtschuldnerischen Haftung darstellt. Diese Eventualschulden sind nicht ansatzfähig (IAS 37.27), es sind aber ausführliche Angaben aufzunehmen (vgl *Wagenhofer*, IAS/IFRS<sup>6</sup> 269 f; *Senger/Brune* in MünchKomm Bilanzrecht, 5. Lfg, IAS 37 Rz 12 ff). Aufwandsrückstellungen sind wegen Fehlens einer Außenverpflichtung nicht zulässig (vgl *Senger/Brune* in MünchKomm Bilanzrecht, 5. Lfg, IAS 37 Rz 106 ff; *Wagenhofer*, IAS/IFRS<sup>6</sup> 273 f). Bei gleichem Sachverhalt muss im UGB-Abschluss eine Rückstellung tendenziell eher dotiert werden als nach den IFRS (vgl *Wagenhofer*, IAS/IFRS<sup>6</sup> 274).

### VII. Steuerabgrenzung (Abs 9 und 10)

**Literatur:** AFRAC, Stellungnahme 28: IAS 12 Ertragssteuern – Outside Basis-Differences (IFRS) (September 2019); AFRAC, Stellungnahme 30: Latente Steuern im Jahresabschluss (Dezember 2020); *Briese* in Beck'sches Handbuch Rechnungslegung (2016) B 235 Rz 56; *Eberhartinger/Petutschnig*, Latente Steuern

„NEU“, RWZ 2015, 250; *Eberhartinger/Petutschnig*, Neues von den latenten Steuern, in *Bertl* ua, Reform der Rechnungslegung in Österreich. Wiener Bilanzrechtstage (2015) 57; *Eberhartinger/Pott/Siegel* in *Baetge/Kirsch/Thiele* (Hrsg), Bilanzrecht, 42. Ergänzungslieferung (2012) § 274; *Fritz-Schmied/Schwarz*, Latente Steuern iZm Anteilen an Personengesellschaften, in *FS Nadvornik* (2016) 345; *Höltzschl*, Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss (2021); *Häusle*, Latente Steuern bei Unternehmenszusammenschlüssen – RÄG 2014 und IAS 2012, RWZ 2015, 260; *Karrenbrock* in *HdJ I/15 Rz 124*; *Moser*, Das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 aus steuerrechtlicher Sicht, *taxlex* 2015, 84; *Pott/Lenger* in *Baetge/Kirsch/Thiele* (Hrsg), Bilanzrecht (108. Lfg, 11/2022) § 274; *Stückler*, Behandlung latenter Steuern nach dem RÄG 2014, *RdW* 2015, 258; *Rohatschek*, Bilanzierung latenter Steuern im Einzel- und Konzernabschluss (2000); *Wulf*, Latente Steuern im Einzelabschluss nach § 274 HGB unter Berücksichtigung von IDW RS HFA 7 für Personengesellschaften, *DStR* 2012, 842.

### A. Einleitung

Mit dem RÄG 2014 wurde die Regelung zum Ausweis und Ermittlung latenter Steuern grundlegend geändert. Die an der GuV orientierte Methode („deferred method“, die nur sogenannte „timing differences“ erfasst) wurde durch die bilanzorientierte Methode („liability method“, die entsprechend dem „temporary concept“ eine vollständigen Ausweis von Vermögensgegenständen und Schulden anstrebt) ersetzt (zu den Unterschieden *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 194 ff; *Pott/Lenger* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 108. Lfg, § 274 Rz 21 ff; *Hirschler/Höltzschl/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 198 ff). Die ErläutRV begründeten diesen Wechsel wie folgt:

„Die Bildung von latenten Steuern soll nach dem Vorbild des § 274 dHGB an das bilanzorientierte „temporary concept“ angepasst werden (statt wie bisher am G & V-orientierten „timing concept“ festzuhalten). Demnach sind „temporary differences“, also Unterschiede zwischen den unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen zu berücksichtigen, die sich zu einem späteren Zeitpunkt ausgleichen, wobei es in Zukunft keine Rolle spielen soll, ob diese ergebniswirksam entstanden sind oder nicht. Entsprechend der international üblichen Praxis sind auch quasi-permanente Differenzen in die Ermittlung der latenten Steuern einzubeziehen“ (ErläutRV RÄG 2014 zu § 198 Abs 1 367 BlgNR 25. GP 5).

Demnach können als Vorbild der österreichischen Systematik zur Bilanzierung latenter Steuern sowohl die Regelungen des IAS 12 als auch die des § 274 dHGB angesehen werden, da Abs 9 und 10 im Wesentlichen der deutschen, durch das BilMoG novellierten Regelung entsprechen (*Hirschler/Höltzschl/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 189).

Gem § 906 Abs 28 sind die durch das RÄG 2014 geänderten Regelungen erstmalig für jene Geschäftsjahre maßgeblich, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen. Hierfür sieht § 906 Abs 33 f ein Wahlrecht vor, indem Aufwendungen und Erträge, die aufgrund der neuen Rechtslage und dem erstmaligen Ansatz latenter Steuern entstanden sind, auf längstens fünf Geschäftsjahre verteilt erfasst werden können, wobei eine Verteilung über einen kürzeren Zeitraum jedenfalls als zulässig erachtet wird (so etwa *Stückler*, *RdW* 2015, 258 [263]). Der Unterschiedsbetrag ist als Differenzbetrag zwischen dem bei der erstmaligen Anwendung zu Beginn des Geschäftsjahres sich ergebenden Betrag und dem im vorausgegangenen Abschluss ausgewiesenen Betrag zu ermitteln. Latente Steuern aus der erstmaligen Anwendung des § 198 Abs 10 Z 2 und § 254 iVm § 258 sind nicht über die GuV nachzuerfassen; diese Darstellung wurde durch das APRÄG 2016 eingefügt und hat Bedeutung für Umgründungen und Betriebsübernahme iS von § 198 Abs 10 Z 2, für die aufgrund des „timing concept“ bisher keine Rückstellungen gebildet worden sind.

### B. Zweck der Regelung

Das bilanzorientierte Konzept hat den zutreffenden Ausweis der Vermögenslage des bilanzierenden Unternehmens zum Ziel. Gleichermäßen soll der „richtige“ Periodenerfolg durch die Berücksichtigung des „richtigen“ Steueraufwandes, nämlich jenem, der mit dem unternehmens-



rechtlichen Ergebnis korrespondiert, dargestellt werden (*Grottel/Larenz* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 274 Rz 4). Diese Konzeption erfasst den Ansatz von latenten Steuern auf allen temporären Differenzen und die steuerlichen Verlustvorträge. Daraus lasse sich die Erkenntnis ableiten, dass Timing-Differenzen auch temporäre Differenzen darstellen und dementsprechend es neben den temporären Differenzen zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und RAP auch weitere Ursachen für das Vorliegen latenter Steuern geben kann (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 9). Als Beispiel werden steuerlich noch nicht als Betriebsausgabe geltend gemachte Siebentelabschreibungen iSv § 12 Abs 3 Z 2 KStG genannt (s auch *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 106; *Höltzschl*, Latente Steuern 15). Demnach führt die mit dem RÄG 2014 implementierte Neuregelung dazu, dass für mehr Sachverhalte latente Steuern ausgelöst werden, als dies bei der GuV-orientierten Methode der Fall war (*Eberhartinger/Petutschnig* in *Bertl et al*, Reform der Rechnungslegung 61; zur alten Rechtslage s in der vorherigen Lfg zu § 198 Rz 170 ff [*Ch. Nowotny*, 4. Lfg/Stand 1. 6. 2011, rdb.at]). Die konzeptionelle Änderung beruht auf einer rechtspolitischen Überlegung und ist nicht durch die neue BilanzRL ausgelöst worden. Es soll damit eine Angleichung an die international üblichen Standards erreicht werden. Aktivierbare latente Steuern stellen keinen Vermögensgegenstand dar (*Grottel/Larenz* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 274 Rz 4; *Hirschler/Höltzschl/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 218) und werden als Sonderposten eigener Art (*sui generis*) angesehen (vgl *Eberhartinger/Petutschnig*, RWZ 2015, 250 [257]; *Wulf*, DStR 2012, 842). Passive latente Steuern sind unter den Rückstellungen gesondert (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 35) auszuweisen, obgleich es dann an einer überwiegenden Gefahr der Belastung fehlt, wenn sich die Gesellschaft durch Bestimmung des Realisierungszeitpunkts dieser entziehen kann, wie dies bei quasi-permanenten Differenzen der Fall ist (s unten Rz 190). Deshalb ist in § 266 Abs 3 E. dHGB für passive latente Steuern zutreffend ein Sonderposten außerhalb der Rückstellungen vorgesehen.

### C. Fallgruppen

- 170** Passive latente Steuern entstehen dann, wenn der unternehmensrechtliche Wertansatz eines Vermögensgegenstands (Passivpostens) höher (niedriger) ist als der steuerliche und sich dieser Differenzbetrag im Zeitablauf bzw spätestens durch Liquidation auflöst (vgl *Grottel/Larenz* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 274 Rz 5; s auch *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 107 ff, wonach Steuerlatenzen nach dem vor RÄG 2014 angewandten Timing-Konzept ausschließlichen Abgrenzungscharakter hatten, wohingegen den temporären Steuerlatenzen iSd statischen Bilanztheorie gleichzeitig der Charakter eines Korrekturpostens zu den ausgewiesenen Vermögensgegenständen und Schulden zukommt). Diese Unterschiede können aus Abschreibungsdifferenzen entstehen, wenn die unternehmensrechtliche Abschreibung zuerst aliquot und nicht nach der steuerlich vorzunehmenden Halbjahresabschreibung vorgenommen wird, oder Verluste bei der Beteiligung an einer Personengesellschaft bestehen, die zu keiner unternehmensrechtlichen Abschreibung führen (*Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 189 Rz 97 a; *Eberhartinger/Petutschnig*, RWZ 2015, 258; AFRAC 30 [Dezember 2020] Erläuterung zu Rz 43). Ebenso kann im Zuge von Umgründungen bei der Wahl des Wertansatzes nach § 202 Abs 1 UGB und Fortführung der steuerlichen Buchwerte eine passive Latenz rückzustellen sein (*Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 123; zu den Ausnahmenvorschriften in Abs 10 Z 1 bis 3 s Rz 185 ff).
- 171** Aktive latente Steuern ergeben sich dann, wenn der unternehmensrechtliche Wertansatz eines Vermögensgegenstands (Passivpostens) niedriger (höher) ist als der steuerliche und sich dieser Unterschiedsbetrag – ähnlich zu den passiven temporären Differenzen – zu einem späteren Zeitpunkt ausgleicht. Differenzen können sich ergeben, wenn die unternehmensrechtliche Abschreibung höher ist als die steuerliche (zB PKW, Firmenwert, Gebäude, Beteiligungen);

ebenso bei einer steuerlich nicht anerkannten Pauschalwertberichtigung von Forderungen, bei Geldbeschaffungskosten, steuerlich nicht anerkannten pauschal ermittelten Rückstellungen, bei unterschiedlichen Wertansätzen von Rückstellungen für Sozialkapital und ähnlichen Differenzen (Hilber in U. Torggler, UGB<sup>3</sup> § 189 Rz 98b; Eberhartinger/Petutschnig, RWZ 2015, 258; Hirschler/Höltzschl/Petutschnig in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 205). Weiters können aktive Steuerlatenzen aus Verlustvorträgen resultieren.

Für passive latente Steuern besteht grundsätzlich eine **Passivierungspflicht** als Rückstellung. 172  
Wenngleich die Regelung zur Bildung passiver Steuerlatenzen ihrem Grunde nach eine Spezialnorm darstellt, so führt der vom Gesetzgeber geforderte Ausweis unter den Steuerrückstellungen zu dem Ergebnis einer analogen Anwendung des Passivierungswahlrechts bei Rückstellungen von **untergeordneter Bedeutung** nach § 198 Abs 8 (zustimmend, jedoch mit der Einschränkung auf eine unsolidierte Betrachtungsweise AFRAC 30 [Dezember 2020] Erläuterung zu Rz 6). Da gerade im Bereich von KMUs Latenzen geringe Bedeutung haben, aber die Ermittlung mit einigem Aufwand verbunden ist, erscheint die analoge Anwendung der Befreiung auch im Lichte der Gleichbehandlung gerechtfertigt zu sein (idS auch Schiebel/Altenburger/Rohatschek in Zib/Dellinger, UGB § 198 Rz 285ff).

Für aktive latente Steuern besteht eine **Aktivierungspflicht** nur für mittelgroße und große 173  
Gesellschaften und den diesen gleichgestellten Gesellschaften von öffentlichem Interesse (§ 221 Abs 3). Bei kleinen Gesellschaften besteht ein **Aktivierungswahlrecht**, wobei Voraussetzung ist, dass bei Inanspruchnahme in einer Anhangangabe das Wahlrecht gem § 237 Abs 1 Z 1 erläutert wird (s AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 7 und Rz 41). Da idR die abgabenrechtlichen Regelungen auf einen möglichst hohen Steuerertrag abzielen, kommt der aktivischen Abgrenzung größere Bedeutung zu. Der Aufwand/Ertrag aus der Steuerabgrenzung ist in der GuV gesondert unter „Steuern von Einkommen und von Ertrag“ auszuweisen. Dies gilt auch für kleine und Kleinstkapitalgesellschaften.

Keinen Einfluss auf Steuerlatenzen haben **permanente** Differenzen. Solche entstehen, wenn 174  
das Abgabenrecht von vornherein einen unternehmensrechtlich zu buchenden Aufwand als steuerlich maßgeblich ausschließt, wie zB bei der Luxustangente für Kfz, oder Repräsentationsaufwendungen (Egger/Bertl/Hirschler, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 110; Briese in Böcking et al, Beck HdR B 235 Rz 56ff). Dasselbe gilt für steuerfreie Erträge, wie bspw Dividenden oder Veräußerungsgewinn im Rahmen der internationalen Schachtelbeteiligung (vgl Hirschler/Höltzschl/Petutschnig in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 208; Eberhartinger/Petutschnig in Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl, Handbuch zum RLG, 21. Lfg, § 198 Rz 11). Wohingegen **quasi-permanente** Differenzen nach hA, die sich uU erst bei Auflösung der Gesellschaft auswirken, sehr wohl im Zuge der Steuerabgrenzung einzubeziehen sind. Dem folgend ist eine Differenzierung zwischen zeitlich befristeten Unterschieden, permanenten Unterschieden und den sog quasi-permanenten Unterschieden, wie es noch bei Anwendung des Timing-Konzepts notwendig war, seit dem RÄG 2014 als obsolet anzusehen, da die Erfassung von Steuerabgrenzungen nicht nur auf zeitliche Differenzen beschränkt wird, deren Umkehrungszeitpunkt vorhersehbar ist, sondern auch solche Unterschiede zu berücksichtigen sind, deren Auflösung einer unternehmerischen Disposition (bspw Liquidation des Unternehmens) bedarf (s hierzu etwa Eberhartinger/Petutschnig, RWZ 2015, 252; s hierzu jedoch auch Rz 178). Da idR künftige Steuersätze nicht bekannt sein werden, ist von den geltenden Steuersätzen auszugehen (Stückler, RdW 2015, 259; AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 33f).

#### D. Berechnung der Abgrenzung

Das Konzept ist wie folgt umzusetzen (s auch Stückler, RdW 2015, 259): Es ist der **Saldo** aus 175  
passiven und aktiven Latenzen (inkl Verlustvorträge) zu ermitteln. Bei Verlustvorträgen ist

vorweg zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Saldierung nach dem Kriterium der „rechtlichen Möglichkeit“ vorliegen; dann ist deren Werthaltigkeit nach dem Vorsichtsprinzip zu bestimmen (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 32). Von diesem Betrag ist ein Abschlag von 25% (§ 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG) vorzunehmen (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 12). Ist wegen der Verrechnungsgrenze von 75% die Saldogröße negativ, so ist in diesem Ausmaß eine Rückstellung für latente Steuern anzusetzen und gesondert auszuweisen. Dies gilt auch für kleine und Kleinstkapitalgesellschaften. Ergibt sich ein positiver Saldo, so ist der Betrag nach den aktiven RAP gesondert auszuweisen; dies gilt zwingend nur für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften. Bei kleinen Kapitalgesellschaften besteht ein Aktivierungswahlrecht, dies unter der Voraussetzung, dass dafür eine Anhangangabe aufgenommen wird, aus der sich die unverrechneten Be- und Entlastungen aufgeschlüsselt ergeben. Auf Grund der gebotenen Gesamtdifferenzbetrachtung (s AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 10) kommen demnach auch kleine und Kleinstkapitalgesellschaften nicht umhin zu ermitteln, ob aktive Latenzen bestehen. Eine unterschiedliche Fristigkeit für die Ermittlung der Steuerbe- oder -entlastung steht dem nicht entgegen (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 11; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 124f). Soweit eine positive (rechnerische) Differenz auf Verlustvorträge zurückgeht, besteht für alle Gesellschaften ein Aktivierungswahlrecht. Die Inanspruchnahme setzt jedoch voraus, dass überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verfügung stehen wird (Näheres in Rz 180f). Demnach ist (bei der Aktivierung) ein strengerer Maßstab als bei der Saldierung anzuwenden. Dies ist deshalb gerechtfertigt, weil im Bereich der Saldierung bereits davon ausgegangen werden kann, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird (s auch *Stückler*, RdW 2015, 260).

- 176** Die Saldierung setzt voraus, dass die latenten Steuern auf Ertragssteuern beruhen, die von derselben Steuerbehörde erhoben werden (ErläutRV zu Z 8 RÄG 2014). Grundsätzlich sind bei der Ermittlung des Betrages der Steuerabgrenzung jene Steuersätze heranzuziehen, die im Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz gelten werden (*Pott/Lenger* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzrecht, 108. Lfg, § 274 Rz 79). Dies erfordert eine Prognose der erwarteten steuerlichen Ergebnisse in den nachfolgenden Geschäftsjahren. Das Vorsichtsprinzip ist zu beachten. Deshalb sind passive Steuerlatenzen als Ergebnis der Gesamtdifferenzbetrachtung grundsätzlich anzusetzen, da idR von einer voraussichtlichen Steuerbelastung ausgegangen werden kann. Für den Betrag der aktiven Latenzen ist maßgeblich, dass in den nachfolgenden Geschäftsjahren mit hinreichender Wahrscheinlichkeit steuerliche Ergebnisse zur voraussichtlichen Steuerentlastung führen werden. Ist am Bilanzstichtag absehbar, dass in künftigen Geschäftsjahren ein anderer Ertragssteuertarif gelten wird, so ist dieser grundsätzlich heranzuziehen (*Eberhartinger/Petutschnig*, RWZ 2015, 250 [253]; *Hilber* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 100; *Stückler*, RdW 2015, 259; *Hirschler/Höltschl/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 212).
- 177** Nach hA und den ErläutRV zu § 198 Abs 9 und 10 RÄG 2014 führen sogenannte **quasi-permanente** „Differenzen“ zu keinem Entfall einer passiven Latenz. Wie bereits unter Rz 174 erläutert, werden damit Differenzen bezeichnet, die sich voraussichtlich erst in ferner nicht bestimmbarer Zukunft oder erst bei der Auflösung des Unternehmens und dessen Liquidation umkehren (*Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 108ff; *Eberhartinger/Petutschnig* in *Bertl et al*, Reform der Rechnungslegung 61). Einen Ausnahmetatbestand enthält Abs 10 Z 3 für Anteile, wenn deren Inhaber den Zeitpunkt der Realisierung beeinflussen kann. Systematisch spricht aber gegen die Einbeziehung quasi-permanenter Differenzen, dass der Ausweis unter den Rückstellungen zu erfolgen hat und daher auch hier zu verlangen ist, dass mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eine Belastung eintreten wird (s auch *Reiner* in *Münch-Komm HGB*<sup>4</sup> § 274 Rz 23 mit dem Hinweis, dass die Einbeziehung auch dem Going Concern-

Prinzip zuwiderläuft; zu beachten ist, dass nach der Regelung des dHGB der Ausweis passiver Latenzen nicht in den Rückstellungen, sondern als eigener Posten zu erfolgen hat). Im Ergebnis, und dies lässt sich auch indirekt aus der seitens des Gesetzgebers mit dem RÄG 2014 erfolgten Klarstellung ableiten, erfährt das Tatbestandsmerkmal „voraussichtlich“ eine richtungsändernde Wirkung, nämlich – in Anlehnung an die internationale Bilanzierungspraxis – eine eher prospektive iSd Informationsfunktion und weniger vorsichtige.

Bei der Wertermittlung aktiver und passiver Latenzen erfolgt keine **Abzinsung**. Dies erscheint auch im Lichte einer Kosten-Nutzen-Abwägung gerechtfertigt (Stückler, RdW 2015, 260). **178**

### E. Verlustvorträge

Die mit dem RÄG 2014 eingeführte Regelung gebietet die Einbeziehung von Verlustvorträgen in die Gesamtdifferenzberechnung und ermöglicht im Falle eines positiven Saldos wahlweise den aktivischen Ausweis. In den ErläutRV zu Abs 9 und 10 wird dazu Folgendes ausgeführt: **179**

„Bei der Berücksichtigung steuerlicher Verlustvorträge soll hingegen ein Ansatzwahlrecht bestehen. Die Kriterien für die Bilanzierung latenter Steueransprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen sind im Prinzip die gleichen wie für die Bilanzierung von latenten Steueransprüchen aus abzugsfähigen temporären Differenzen. Allerdings spricht das Vorhandensein noch nicht genutzter steuerlicher Verluste deutlich dafür, dass ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis möglicherweise nicht mehr zur Verfügung steht. Weist ein Unternehmen in der näheren Vergangenheit eine Reihe von Verlusten auf, kann es daher latente Steueransprüche aus ungenutzten steuerlichen Verlusten nur in dem Maß bilanzieren, als es über ausreichende passive Steuerlatenzen verfügt oder soweit überzeugende substantielle Hinweise dafür vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die Verlustvorträge verrechnet werden können (IAS 12.35). Bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, ob ein zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, können die in IAS 12.36 angeführten Kriterien herangezogen werden. Wesentlich für das Verständnis des Abgrenzungspostens ist die Erläuterung im Anhang, welche Beträge auf Grund welcher Differenzen angesetzt worden sind. Da kleine Unternehmen zu einer solchen Erläuterung nicht verhalten werden können, soll es für diese Unternehmen bei einem Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern bleiben. Wenn sie es aber ausüben, so müssen sie im Anhang die entsprechenden Angaben machen“.

Voraussetzung für den aktivischen Ausweis von Verlustvorträgen ist deshalb eine aus der Unternehmensplanung abgeleitete Steuerplanung, aus der die wahrscheinliche Verlustverwertung in den nächsten Jahren hervorgeht; für die Beurteilung des maßgeblichen Zeitraums der zu erwartenden Verlustverwertung ist als Anhaltspunkt die deutsche Parallelregelung heranzuziehen, wonach höchstens auf einen fünfjährigen Planungshorizont abzustellen ist (§ 274 Abs 1 Satz 4 dHGB; *Dokalik/Hirschler*, SWK-Spezial RÄG 2014, 30; *Hilber in U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 98 f; keinen Hinweis auf die deutsche Regelung enthält die AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 19, wonach von den spezifischen Umständen im Einzelfall auszugehen ist, wobei die „speziellen Gegebenheiten des Unternehmens, insbesondere die Ergebnislage und deren Volatilität der vorangegangenen Jahre, die historische Prognosequalität sowie die Branchenzugehörigkeit und ähnliche Faktoren zu berücksichtigen“ sind; ebenso *Hirschler/Höltschl/Petutschnig in Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 225 f; *Eberhartinger/Petutschnig*, RWZ 2015, 253).

Für die Einbeziehung von Verlustvorträgen in die Gesamtdifferenzberechnung und für den Ausweis als Aktivum ist der Maßstab unterschiedlich (s oben Rz 17 aE); aus dem Gesichtspunkt des Gläubigerschutzes ist die Gefahr einer zu geringen Rückstellung wegen einer zu optimistischen Erwartung der Verlustverwertung geringer als für den Ausweis des Aktivums, weil dem Grunde nach die Verrechnungsmöglichkeit durch die passiven Latenzen bereits gegeben ist. Deshalb besteht auch für den aktivierten Betrag eine Ausschüttungssperre nach § 235 Abs 2 UGB (*Hilber in U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 198 Rz 98 d; s *Dokalik/Hirschler*, SWK-Spezial RÄG 2014, 30, wonach der erste Fall des § 198 Abs 9 Satz 3, der einen Ansatz aktiver **180**

latenter Steuern auf Verlustvorträge im Ausmaß der vorhandenen passiven latenten Steuern zulässt, dahingehend verstanden werden muss, dass aufgrund des Vorsichtsprinzips auf eine Saldogröße abzustellen ist; ebenso *Stückler*, RdW 2015, 260). Die Saldierung ist, sofern zulässig, auch geboten. Eine Aktivierung latenter Steuern aus Verlustvorträgen kommt erst nach Saldierung in Betracht; es besteht kein Wahlrecht, von der Saldierung Abstand zu nehmen und getrennt aktive latente Steuern auf Verlustvorträge anzusetzen (*Stückler*, RdW 2015, 260; aA *Eberhartinger/Petutschnig* in Bilanzrechtstage 2015, 62, wonach die Obergrenze durch den Betrag der passivierten Latenzen bestimmt wird; ebenso unzutreffend die AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 12 ff, wonach zwei Ansatzwahlrechte bestünden; dem folgend *Hirschler/Hölschl/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 219). Dagegen spricht das Ziel des RÄG 2014, Wahlrechte zum Zwecke besserer internationaler Vergleichbarkeit zu vereinheitlichen (so Erläuterung A.3.). § 274 Abs 1 Satz 3 dHGB sieht im Gegensatz zum UGB ein Wahlrecht ausdrücklich vor.

- 181** Ein gesonderter Ausweis der nur auf Verlustvorträge entfallenden aktiven Latenz in der Bilanz ist nicht vorgesehen; die Information erfolgt über die nach § 238 Abs 1 Z 3 in den Anhang aufzunehmenden Angaben (s zu diesen AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 38 ff). Sollte eine Verrechnung aktiver und passiver latenter Steuern nicht möglich sein, weil etwa eine Aufrechnung der tatsächlichen Steuererstattungsansprüche mit den tatsächlichen Steuerschulden rechtlich nicht möglich ist, so kommt sehr wohl ein gleichzeitiger Ausweis passiver und aktiver latenter Steuern in Betracht (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 35). In diesem Fall gelten die strengeren Voraussetzungen (s oben Rz 179) für die Aktivierung.
- 182** Für die Behandlung von Verlustvorträgen bei der Darstellung von Steuerlatenzen gilt grundsätzlich das **Stetigkeitsgebot** gem § 201 Abs 2 Z 1 (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 21 ff). Ebenso gilt dies für kleine Kapitalgesellschaften, die von der Aktivierungsmöglichkeit Gebrauch machen. Der Wechsel der Größenklasse in Richtung kleine Gesellschaft rechtfertigt jedenfalls ein Abweichen (s § 201 Abs 3).

## F. Personengesellschaften

- 183** Für den Jahresabschluss von **Personengesellschaften** ist der Ausweis latenter Steuern nicht anwendbar. Die Regelung betrifft deren Gesellschafter. Diese haben latente Steuern für temporäre Differenzen im Ausmaß der für die steuerliche Gewinnzuweisung geltenden Quote anzusetzen, die sich aus Unterschieden zwischen unternehmensrechtlichen und steuerpflichtigen Wertansätzen von auf der Ebene der Personengesellschaft bilanzierten Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und RAP ergeben; ebenso gilt dies für die Abschreibung von stillen Reserven und stillen Lasten, die in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz erfasst werden, sowie aus Sonderbetriebsvermögen und aus durch die zeitlich unterschiedliche Erfassung von Gewinn- und Verlustanteilen entstehenden Unterschieden zwischen dem unternehmensrechtlichen Beteiligungsbuchwert und dem steuerlichen Kapitalkonto, außer § 198 Abs 10 Z 3 ist anwendbar (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 43; *Eberhartinger/Petutschnig*, RWZ 2015, 252; *Stückler*, RdW 2015, 258; *Fritz-Schmied/Schwarz* in FS Nadvornik [2016] 355 ff; s auch § 198 Rz 168 [*Ch. Nowotny*, 4. Lfg/Stand 1. 6. 2011, rdb.at]).

## G. Gruppenbesteuerung

- 184** Im Falle einer **Gruppenbesteuerung** bleiben die einzelnen Gruppenmitglieder weiterhin unbeschränkt steuerpflichtige Steuersubjekte, weshalb die Bestimmungen über latente Steueransprüche und -schulden von den einzelnen Gruppenmitgliedern ungeachtet der bestehenden Unternehmensgruppe anzuwenden sind (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 48; s auch § 198 Rz 186 [*Ch. Nowotny*, 4. Lfg/Stand 1. 6. 2011, rdb.at]). Für die Ermittlung des Steuersatzes ist auf die Ausgestaltung der Ausgleichsvereinbarung abzustellen. Kommt es bei Anwendung



der Periodenabgrenzungsmethode oder Verteilungsmethode dazu, dass zwischen dem Gruppenträger und dem Gruppenmitglied ein geringerer als der aktuell für die Latenz maßgebliche Körperschaftsteuersatz vereinbart worden ist, so ist für die Bemessung der nach der Umlagevereinbarung erwartete Steuersatz anzuwenden (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 49). Der Gruppenträger ist bei Anwendung der Periodenabgrenzungsmethode verpflichtet, für latente Steuerschulden eines Gruppenmitglieds insoweit eine Rückstellung zu bilden, als diese noch nicht beim Gruppenmitglied erfolgt ist. Deren Höhe ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der passiven Steuerlatenz, berechnet mit dem Steuersatz, der im Zeitpunkt der Umkehr der zeitlich begrenzten Ergebnisunterschiede voraussichtlich Gültigkeit haben wird, und dem Betrag, den das Gruppenmitglied in seinem Jahresabschluss rückgestellt hat. Bei Steuerguthaben besteht für den Gruppenträger eine Verpflichtung zum Ansatz einer zusätzlichen aktiven Steuerabgrenzung in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen der aktiven Steuerlatenz, berechnet mit dem für den Zeitpunkt der Umkehr maßgeblichen Steuersatz, gegenüber dem Betrag, den das Gruppenmitglied in seinem Jahresabschluss aktiviert hat, soweit keine kleine Kapitalgesellschaft vorliegt (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 51). Ist in der Ausgleichsvereinbarung vorgesehen, dass der Gruppenträger dem Gruppenmitglied für übernommene steuerliche Verluste keine negative Umlage gutschreibt, dafür im Gegenzug das Gruppenmitglied dadurch in späteren Jahren bei steuerlichen Gewinnen so lange keine positive Umlage abzuführen hat, bis die Verluste verbraucht sind, entstehen dadurch künftige Verpflichtungen des Gruppenträgers; dies gilt auch bei einer Vereinbarung, wonach ein Steuerausgleich im Zeitpunkt des Ausscheidens eines Mitgliedes zu leisten ist. In diesem Fall hat der Gruppenträger bereits nach § 198 Abs 8 Z 1 eine Rückstellung zu bilden (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 55 mit dem Hinweis, dass dann, wenn der Gruppenträger in der Lage ist, das Entstehen steuerlicher Gewinne beim Gruppenmitglied zu beeinflussen und es deswegen wahrscheinlich ist, dass in absehbarer Zeit beim Gruppenmitglied keine steuerlichen Gewinne entstehen werden, dies bei der Schätzung des rückzustellenden Betrages zu berücksichtigen ist).

Bei einem **Ergebnisabführungsvertrag** zwischen der Mutter- und einer Tochtergesellschaft ist das gesamte unternehmensrechtliche Ergebnis an die Muttergesellschaft zu verrechnen; in diesem Fall erübrigt sich die Steuerabgrenzung auf der Ebene der Organgesellschaft. Bei Begründung der Organshaft werden die latenten Steuern auf Ebene der Organgesellschaft erfolgswirksam ausgebucht und beim Organträger erfolgswirksam gebildet (zu den Einzelheiten s *Grottel/Larenz* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 274 Rz 70; ebenso ausführlich hierzu *Höltzschl/Stückler*, RdW 2017, 525 ff).

## H. Ausnahmen, Umgründungen

Das bilanzorientierte Konzept erfordert grundsätzlich die Bilanzierung von Steuerabgrenzungen auch dann, wenn die **Auflösung** der temporären Differenz zu einer Steuerbe- oder -entlastung führt. Daher werden ebenso Differenzen einbezogen, welche erfolgsneutral entstehen (*Eberhartinger/Petutschnig* in *Bertl et al*, Reform der Rechnungslegung 65). Durch die in Abs 10 angeführten Ausnahmetatbestände (mit einer Gegen Ausnahme für Umgründungen in Z 2) wird dies durchbrochen, sodass ein erheblicher Anteil temporärer Differenzen, die aus erfolgsneutralen Geschäftsvorfällen entstehen, bei der Ermittlung unberücksichtigt bleiben (kritisch *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 126f, wonach dadurch gegen die Bilanzvorsicht verstoßen wird, weil damit idR Vermögensgegenstände, die mit kommenden Ertragssteuern belastet sind, zu hoch ausgewiesen werden). In den ErläutRV zum RÄG 2014 wird folgende Begründung geboten:

„Die anerkannten Ausnahmen von der Bilanzierung latenter Steuern (Abs 10) wurden aus IAS 12.15 (für passive latente Steuern) bzw IAS 12.24 (für aktive latente Steuern, hier ist nur die Z 2 relevant) entnommen („initial recognition exemption“). Das Ansatzverbot latenter Steuern für sogenannte „Outside-Basis

Differenzen“ (Unterschied zwischen steuerlichem Beteiligungsansatz und unternehmensrechtlichen Buchwerten des Tochterunternehmens) ist primär bei der Konsolidierung von Bedeutung und findet sich daher in § 258 dritter Satz. Es kann jedoch auch Anwendungsfälle beim Einzelabschluss geben, wenn anlässlich der Verschmelzung zweier Tochtergesellschaften die Beteiligung einer dieser Gesellschaften an einer dritten Gesellschaft auf den beizulegenden Zeitwert aufgewertet wird, in der Steuerbilanz aber mit dem Buchwert fortgeführt wird. Nach dem bisherigen GuV-orientierten Konzept wurden keine passiven latenten Steuern gebildet, da die Aufwertung nicht GuV-wirksam war. Das neue, bilanzorientierte Konzept würde hier die Bildung einer passiven Steuerlatenz vorsehen, weshalb die Regelung der vorgeschlagenen Z 3 es ermöglichen soll, von der Bildung einer passiven Steuerlatenz abzusehen. Zu den Übergangsvorschriften siehe § 906 Abs 31 zweiter Satz“.

Die Ausnahmeregelung kommt dem Interesse entgegen, die Passivseite möglichst kurz zu halten. Allerdings bereitet die Bestimmung Auslegungsschwierigkeiten, insb bei der Frage, wie sich die Gegenausnahme für Umgründungen in Abs 10 Z 2 zu den Ausnahmen in Z 1 und Z 3 verhält.

- 187** Die Ausnahme für den Ansatz eines **Geschäfts-/Firmenwertes** gilt expressis verbis nur für den erstmaligen Ausweis und nicht die Folgeperioden. Erfasst werden Geschäfts- und Firmenwerte aus dem entgeltlichen Erwerb bei einem „asset deal“, aber auch bei Einlage eines Betriebes oder Teilbetriebes unter Ansatz des nach § 202 Abs 1 beizulegenden Wertes; ebenso kann sich bei der Anwendung der modifizierten Buchwertmethode des § 202 Abs 2 Z 3 der Ansatz eines Firmenwertes ergeben (*Dokalik/Hirschler*, SWK-Spezial RÄG 2014, 31; *Stückler*, RdW 2015, 261, wonach bei einem Firmenwert, der aus der modifizierten Buchwertmethode stammt, sich in Geschäftsjahren nach dessen erstmaligem Ansatz eine passive latente Steuer ergibt, weil dem unternehmensrechtlich aktivierten und abzuschreibenden Firmenwert kein entsprechender Posten in der Steuerbilanz gegenüberstehe). Kommt es bei Umgründungen iSd § 202 Abs 2 iZm der Übertragung eines Betriebes (Teilbetriebes) oder Übernahmen nach § 203 Abs 5 zum Ansatz eines Firmenwertes, so fallen diese zwar nicht unter die Ausnahme des Abs 10 Z 2, es sind aber die Ausnahmen nach Abs 10 Z 1 und 3 zu beachten (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 70). Umgründungen **ohne** Übertragung eines Betriebes/Teilbetriebes werden von der Ausnahme von Abs 10 Z 2 erfasst, wenn weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst werden. Werden entweder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern oder das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst, ist der Vorgang also erfolgswirksam, so ist – in Ermangelung eines Firmenwertes – die Ausnahme nach § 198 Abs 10 Z 3 zu beachten (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 70). Im Falle einer Umgründung mit einem unternehmensrechtlichen Wertansatz nach § 202 Abs 1 – bei steuerlicher Buchwertfortführung – wird die Höhe des Firmenwertes (rechnerisch) durch die Steuerlatenzen beeinflusst. Für den Firmenwert ist Abs 10 Z 1 anwendbar (nur beim erstmaligen Ansatz). Es kann allerdings die Erfassung der passiven Steuerlatenz unterbleiben, wenn eine Konzernumgründung vorliegt und deswegen die Muttergesellschaft den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenz steuern kann und es wahrscheinlich ist, dass sich (deswegen) die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird (*Eberhartinger/Petutschnig in Bertl et al*, Reform der Rechnungslegung 68; s zum Anwendungsbereich der gegenständlichen Ausnahmebestimmung auch *Maschek/Csokay in Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 198 Rz 99).

- 188** Nach Abs 10 Z 2 sind temporäre Differenzen, die aus dem erstmaligen Ansatz von Vermögensgegenständen oder Schulden resultieren, die **nicht** aus einer Umgründung iSd § 202 Abs 2 oder der Übernahme eines Betriebes iSv § 203 Abs 5 stammen, nicht zu berücksichtigen, wenn weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles beeinflusst werden. Entsteht die temporäre Differenz aus einer Umgründung, die zur Übertragung eines Betriebes/Teilbetriebes führt oder kommt es unabhängig von der Umgründung zu einer Betriebsübernahme, so sind temporäre Differenzen, die durch die Aus-

übung des Wahlrechtes auf die Neubewertung des übertragenen Vermögens und die steuerliche Buchwertfortführung entstehen, anzusetzen. Dies gilt nicht, soweit die Ausnahmebestimmungen von Z 1 und Z 3 zur Anwendung kommen (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 72 und 75). Kommt es außerhalb einer Umgründung zum erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld und wird das bilanzielle Ergebnis vor oder nach Steuern nicht beeinflusst, so unterbleibt die Berücksichtigung einer Steuerlatenz; dies gilt insb für die Übertragung von Beteiligungen oder Mitunternehmeranteilen, weil damit nicht die Übertragung eines Betriebes (Teilbetriebes) einhergeht (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 69 und 91 ff).

Bei dem übertragenden Rechtsträger kommt im Falle einer Abwärts-Abspaltung ohne Gewährung von Anteilen und einer Abwärts-Einbringung selbst bei Umgründung eines Betriebes die Ausnahme nach Abs 10 Z 2 zur Anwendung, wenn weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst werden. Bei steuerneutralen Umgründungen unter Anwendung der Buchwertfortführungsmethode iSv § 202 Abs 2 Z 1 werden idR weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beim übertragenden Rechtsträger beeinflusst, sodass die Voraussetzungen für die Ausnahmeregelung erfüllt sind (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 81, mit der Einschränkung für den Fall, dass der Saldo der Buchwerte des übertragenen Betriebes negativ ist, der Buchwert der Beteiligung an dem übernehmenden Rechtsträger aber unverändert bleibt und dadurch ein Gewinn in Höhe des negativen Saldos der Buchwerte des übertragenen Vermögens entsteht). Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass idR bei erfolgsneutralen Umgründungen, die keinen Betrieb oder Teilbetrieb zum Gegenstand haben, der Ansatz latenter Steuern unterbleibt (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 69 sowie die dazu im Anhang angeführten Beispiele). Ob durch eine Umgründung das bilanzielle Ergebnis vor Steuern beeinflusst wird, hängt von der Richtung der Umgründung ab. Es kommt zu keiner Beeinflussung, wenn der Tausch oder tauschähnliche Vorgang zu keinem Gewinn oder Verlust führt oder ein Verlust durch den Ansatz eines Umgründungsmehrwertes und ggf durch den Ansatz eines Firmenwertes neutralisiert wird.

189

Unter der Geltung des GuV-orientierten Konzepts sind bei erfolgsneutralen Umgründungen auch bei Neubewertung latente Steuern nicht berücksichtigt worden, weil es durch die Umgründung zu keiner Steuerbe- oder -entlastung gekommen ist (*Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 115 f). Nach § 906 Abs 33 sind passive latente Steuern aus Umgründungsvorgängen und Betriebsübernahmen iSv § 198 Abs 10 Z 2 lit a oder Kapitalkonsolidierungen gem § 254 nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung nachzuerfassen, sondern direkt im Wege der Verrechnung mit dem Eigenkapital zu bilden oder wahlweise im bilanzierten Firmenwert zu berücksichtigen (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 103; oben Rz 168).

190

Die Ausnahme für **bestimmte Unternehmensanteile** in Abs 10 Z 3 verbietet die Bildung von latenten Steuern in Konzernbeziehungen, wenn das Mutterunternehmen den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenzen steuern kann und eine Auflösung in absehbarer Zeit unwahrscheinlich ist (*Eberhartinger/Petutschnig* in *Bertl et al*, Reform der Rechnungslegung 67). Nicht von Bedeutung ist, ob die entsprechenden Anteile in einem ggf aufzustellenden Konzernabschluss einbezogen werden (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 28). Die Regelung erfasst auch Beteiligungen iSv § 189a Z 2, deren Vorliegen ab 20% vermutet wird (AFRAC 30 [Dezember 2020] Rz 30). Die Ausnahme hat va Bedeutung für Unterschiedsbeträge, die sich im Konzernabschluss zwischen dem steuerlichen Wertansatz der Beteiligung und dem anteiligen Nettoaktivvermögen, welches stellvertretend für die Beteiligung im Konzernabschluss angesetzt wird, ergeben („Outside-Basis-Differences“ im Gegensatz zu „Inside-Basis-Differences“ aus Unterschieden zwischen den angesetzten Vermögenswerten und Schulden im Konzernabschluss und den entsprechenden steuerlichen Wertansätzen, s *Eberhartinger/Petutschnig* in *Bertl et al*, Reform der Rechnungslegung 69; *Hirschler/Höltschl/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 215g). Diese Differenzen können sich va aus dem Zu-

191

sammenwirken der Regelungen für die Konzernrechnungslegung mit den nach der Rechtsform differenzierenden steuerrechtlichen Bestimmungen zur Gewinnrealisierung bei Tochtergesellschaften ergeben (*Eberhartinger/Petutschnig* in *Bertl et al*, Reform der Rechnungslegung 70; AFRAC 28 [Dezember 2019] Rz 4).

192 [entfallen]

### I. IAS/IFRS

193 Durch die mit dem RÄG 2014 einhergegangene Einführung des „temporary concept“ zur Erfassung latenter Steuern wurden die bestehenden grundlegenden Systemunterschiede im Vergleich zur internationalen Bilanzierungspraxis beseitigt. Der für die bilanzielle Behandlung relevante IAS 12 regelt gleichermaßen die Bilanzierung von Ertragsteuern und latenten Steuern. Folglich knüpft dieser ebenso, was die Bestimmung der zu erfassenden Steuerabgrenzung betrifft, an den zeitlichen Unterschiedsbetrag zwischen bilanzrechtlichem und steuerrechtlichem Wert der einzelnen Vermögenswerte und Schulden an. Permanente Unterschiede führen zu keiner Steuerabgrenzung. Der Steuerwert eines Vermögenswertes ist der Betrag, der bei Realisierung des Buchwertes steuerlich abzugsfähig ist (IAS 12.7), der Steuerwert einer Schuld ist der Buchwert abzüglich aller Beträge, die hinsichtlich dieser Schuld steuerlich in Zukunft abzugsfähig sind (IAS 12.8). Der Ausweis in der Bilanz erfolgt gesondert als Vermögenswert bzw Schuld und ist zwingend unter den langfristigen Posten zu erfassen (IAS 1.56). Eine saldierte Darstellung ist nicht zulässig. Latente Steueransprüche bzw Steuerschulden sind jedoch dann zu saldieren (Saldierungsgebot), wenn Steuern von der gleichen Behörde erhoben werden und das bilanzierende Unternehmen das Recht zur Aufrechnung besitzt. Dem UGB vergleichbare Ansatzwahlrechte betreffend aktiver Steuerlatenzen sind dem IAS 12 fremd. Steuerliche Verlustvorträge und noch nicht genutzte Steuergutschriften sind grundsätzlich wie sonstige aktive latente Steuern zu behandeln (vgl *Hirschler/Höltzschl/Petutschnig* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 231 ff; *Reiner* in *MünchKomm HGB*<sup>4</sup> § 274 Rz 52; s auch die Vergleichstabelle zwischen UGB und IAS 12 bei *Fischl*, IFRS versus UGB<sup>3</sup> 286; sowie § 198 Rz 190 [*Ch. Nowotny*, 4. Lfg/Stand 1. 6. 2011, rdb.at]).

### Haftungsverhältnisse

**§ 199. Unter der Bilanz sind Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln, Bürgschaften, Garantien sowie sonstigen vertraglichen Haftungsverhältnissen, soweit sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, zu vermerken, auch wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.**

*IdF BGBl 1996/304.*

**Literatur:** *Aichinger*, Die Patronatserklärung in Österreich, QuHGZ 4/1978, 85; *Ammelung/Sorocean*, Patronatserklärungen zugunsten ausländischer Tochtergesellschaften, RIW 1996, 668; *Avancini*, Rechtsprobleme bei Patronatserklärungen, ÖJZ 1983, 546; *Barborka*, Der Ausweis von Garantien unter den Haftungsverhältnissen, SWK 1993, D 13; *Bertl/Fraberger*, Haftungsverhältnisse, RWZ 1995, 317; *Bollenberger/Kellner*, Die Patronatserklärung in *Apathy/Iro/Koziol* (Hrsg), Österreichisches Bankvertragsrecht VIII<sup>2</sup> (2012) 4. Kapitel 281; *Bordt*, Die Eventualverbindlichkeiten, in HdJ<sup>3</sup> (2000) III/9; *Dellinger*, BWG (Loseblatt, zuletzt 11. Lfg 2022); *Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision*, KFS/RL 24, Stellungnahme zur Behandlung von Patronatserklärungen im Zusammenhang mit der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung (2008, überarbeitet 2015); *D. Fey/Klönne* in *Kütting/Weber* (Hrsg), HB Rechnungslegung § 251 (39. Lfg, Mai 2023) *G. Fey*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Haftungsverhältnisse (1989); *G. Fey*, Probleme bei der Rechnungslegung von Haftungsverhältnissen, WPg 1992, 1; *Göth*, Bilanzrecht der Kreditinstitute I (1995); *Heiss/Müller*, Rechtsgrundlagen der Haftung aus Patronatserklärungen, RdW 1989, 290; *Hoffmann*, Die Patronatserklärung im deutschen und österreichischen Recht (1988); *Kersting*, Vermerk von Haftungsverhältnissen, in HdJ (2013) III/9; *Kiethe*, Haftungs- und Ausfall-

risiken bei Patronatserklärungen, ZIP 2005, 646; Kortmann, Zur Darlegung von Haftungsverhältnissen im Jahresabschluß, DB 1987, 2577; Küting/Pfuhl, „In-substance defeasance“ – Vorzeitige Eliminierung von Verbindlichkeiten über einen derivativen Schuldner als neues Instrument der Bilanzpolitik? DB 1989, 1245; S. Leitner, Die Patronatserklärung, ÖBA 2002, 517; Limmer, „Harte“ und „weiche“ Patronatserklärungen in der Konzernpraxis, DStR 1993, 1750; Michalski, Die Patronatserklärung, WM 1994, 1229; Obermüller, Die Patronatserklärung, ZGR 1975, 1; Rosenberg/Kruse, Patronatserklärungen in der M&A-Praxis und in der Unternehmenskrise, BB 2003, 641; Roth, Grundriß des österreichischen Wertpapierrechts<sup>2</sup> (1999); Rummel, Rechtsprobleme bei der Patronatserklärung in FS Doralt (2004) 493; U. H. Schneider, Patronatserklärungen gegenüber der Allgemeinheit, ZIP 1989, 619; Schrimpf-Döriges in Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger (Hrsg), Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> (2016) § 12.

**Übersicht**

	Rz
I. Gegenstand der Regelung . . . . .	1
II. Abgrenzung gegenüber Verbindlichkeiten und Rückstellungen . . . . .	7
III. Vermerkpflichtige Haftungsverhältnisse . . . . .	13
A. Aus Begebung und Übertragung von Wechseln . . . . .	13
B. Bürgschaften, einschließlich Wechsel- und Scheckbürgschaften . . . . .	18
C. Garantien und sonstige Haftungsverhältnisse . . . . .	21
IV. Ausweis und Bewertung . . . . .	29
V. IAS/IFRS . . . . .	34

**I. Gegenstand der Regelung<sup>1</sup>**

[entfallen]

Seit dem RLG ist generell eine Vermerkpflcht für Haftungsverhältnisse vorgesehen. Damit soll iSd Vorsichtsprinzips offengelegt werden, in welcher Höhe insgesamt rechtsgeschäftliche Verpflichtungen bestehen, bei denen aber aufgrund ihrer besonderen Zwecksetzung und Ausgestaltung mit einer Inanspruchnahme nicht zu rechnen ist (vgl Grottel/Berberich in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 1). Durch das RÄG 2014 kam es zu keiner Änderung der gegenständlichen Bestimmung; auch blieb die Parallelregelung in § 251 dHGB gleich. Bis zum RÄG 2014 bestand für Kapitalgesellschaften und den diesen gleichgestellten Personengesellschaften eine besondere Erläuterungspflicht (Angabe von Pfandrechten und sonstigen dinglichen Sicherheiten) für den Anhang (§ 237 Z 3 alt), die aber den Vermerk in der Bilanz nicht ersetzte (aA Geist in Jabornegg, HGB § 199 Rz 1; wie hier Altenburger, RLG 409; anders auch § 268 Abs 7 dHGB alt). Kapitalgesellschaften (und ihnen gleich gestellte Personengesellschaften) haben seit dem RÄG 2014 ihre Haftungsverhältnisse nun aufgrund von Art 16 Abs 1 lit d BilanzRL im Anhang (statt des Vermerks in der Bilanz) anzugeben (§ 237 Abs 1 Z 2). Mittelgroße und große Gesellschaften müssen die Haftungsverhältnisse aufgliedern (§ 238 Abs 1 Z 14). Kleinstkapitalgesellschaften können die Haftungsverhältnisse aber weiterhin unter der Bilanz anführen und somit entfällt für sie die Pflicht, einen Anhang aufzustellen (§ 242 Abs 1). Zu Gunsten von Mitgliedern des Vorstandes bzw der Geschäftsführung und des Aufsichtsrates eingegangene Haftungsverhältnisse sind für jede dieser Personengruppen im Anhang anzugeben (§ 237 Abs 1 Z 3). Eine spezielle Übergangsregelung fehlt.

Haftungen aus der Weitergabe von Wechseln, bei denen keine Hauptschuld des Unternehmers begründet wird, sind in die Position einzubeziehen.

Für die Auslegung von § 199 ist auch auf die Regelung in Art 16 Abs 1 lit d BilanzRL zurückzugreifen, wonach der Gesamtbetrag etwaiger finanzieller Verpflichtungen, Garantien oder

<sup>1</sup> Die vorliegende Kommentierung beruht auf der Kommentierung von Prof. Christian Nowotny † in der 48. Lfg zu diesem Kommentar.



Eventualverbindlichkeiten anzugeben ist, die nicht Gegenstand der Bilanz sind. Im Unterschied dazu wird in § 199 auf vertragliche Haftungsverhältnisse abgestellt. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass unter den Eventualverbindlichkeiten solche rechtsgeschäftlichen Pflichten erfasst werden sollen, bei denen keine Hauptleistungspflicht (Schuld) aus einer Kreditaufnahme oder aus einer auf Austausch gerichteten Vereinbarung besteht, sondern im Falle des Eintretens besonderer Umstände eine Haftung in Geld eingreift; insb fallen darunter jene Fälle, bei denen eine Haftung für Verpflichtungen eines Dritten vereinbart wird. Haftungen als persönlich haftender Gesellschafter sind nicht vermerkpflichtig (vgl *Brandner* in HBA<sup>3</sup> § 237 Z 3 Rz 11; *K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 10f; gesellschaftsrechtlich begründete Haftungen für fremde Schulden – wie etwa nach § 82 Abs 5 GmbHG – sind bei betragslicher Abgrenzbarkeit aufzunehmen; dies gilt aber nicht für die eigene Einzahlungs- oder Nachschussverpflichtung; zweifelnd *Egger/Samer/Bertrl*, Jahresabschluss UGB I<sup>16</sup> 438 für die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG hinsichtlich des durch das Vermögen der KG nicht gedeckten Betrages).

- 5 § 199 wurde durch das EU-GesRÄG ergänzt (letzter Halbsatz): Der Vermerk hat auch dann zu erfolgen, wenn den Haftungsverhältnissen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen. Dadurch tritt keine Änderung der materiellen Rechtslage ein; die Änderung ist als Klarstellung zu verstehen; sie stand iZm der Neufassung von § 237 Z 3 alt, der auf § 199 verwies (vgl hierzu die ErläutRV zum RLG 1990 BGBl 1990/475 betreffend § 199). Die Bestimmung entspricht inhaltlich § 251 dHGB.
- 6 Besondere Ausweispflichten bestehen für die Eventualverbindlichkeiten von Banken (vgl § 47 Abs 2, § 51 Abs 13, § 53 Abs 1, § 64 Abs 1 Z 8 BWG sowie Anlage 1 zu § 43 BWG). Die Bestimmung des § 51 Abs 13 BWG, wonach das Kreditinstitut als Eventualverbindlichkeit alle Geschäfte auszuweisen hat, bei denen es die Verpflichtungen eines Dritten übernommen hat, geht teilweise über § 199 hinaus; insb hinsichtlich der Pflicht zur Erläuterung im Anhang von in Bezug auf die Gesamttätigkeit bedeutenden Haftungsverhältnissen (vgl *Perkounigg/Stecher* in *Dellinger*, BWG, 2. Lfg, § 51 Rz 120f, 137).

## II. Abgrenzung gegenüber Verbindlichkeiten und Rückstellungen

- 7 Bei einer bereits feststehenden Verpflichtung oder wenn mit der Inanspruchnahme aus einer Verpflichtung zu rechnen ist, muss der Ausweis in der Bilanz als Verbindlichkeit oder Rückstellung erfolgen. Nur potenzielle Verpflichtungen, bei denen mit einer erfolgreichen Inanspruchnahme nicht gerechnet wird, sind als Eventualverbindlichkeiten auszuweisen (vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 251 Rz 5; *Wiehn* in *Böcking et al*, Beck Hdr B 250 Rz 15ff). Durch die Angabe der Haftungsverhältnisse unter der Bilanz soll der Adressat über rechtlich mögliche Risiken vollständig informiert werden (vgl *G. Fey*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Haftungsverhältnisse 39ff, 46; *Perkounigg/Stecher* in *Dellinger*, BWG, 2. Lfg, § 51 Rz 122; *K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 6).
- 8 Soweit bereits eine Verbindlichkeit oder Rückstellung in die Bilanz eingestellt worden ist, scheidet ein Ausweis unter den Haftungsverhältnissen aus. Insb sind deshalb dingliche Sicherheiten, die der Unternehmer für eigene Schulden Dritten eingeräumt hat, nicht nochmals unter den Haftungsverhältnissen auszuweisen (*Wiehn* in *Böcking et al*, Beck Hdr B 250 Rz 19). Dies gilt lediglich dann nicht, wenn Unternehmensvermögen für private Verbindlichkeiten als Besicherung verwendet wird (vgl *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 6; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 251 Rz 96).
- 9 Wurde im Hinblick auf ein eingegangenes Haftungsverhältnis ein Teilbetrag als Verbindlichkeit oder Rückstellung ausgewiesen, so ist die Differenz auf den fortbestehenden Gesamtbeitrag der Haftung weiterhin unter den Eventualverbindlichkeiten auszuweisen (vgl *K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 8, 56; *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 10f; *D. Fey*

Klönne in *Kütting/Weber*, HB Rechnungslegung § 251 Rz 20; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 251 Rz 6; *Prinz* in KölnKomm RLG § 251 Rz 9; aA *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 199 Rz 9).

Der heikle Punkt liegt in der Bestimmung des Zeitpunkts, ab dem ein Ausweis unter den 10  
 Schulden (Verbindlichkeiten – Rückstellungen) geboten ist. Diese Ausweispflicht tritt jedenfalls dann ein, wenn der Gläubiger bereits zu erkennen gegeben hat, dass er sich an den Haftenden halten will. In diesem Fall ist ein Ausweis in der Bilanz geboten (*K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 8, wonach im Zweifel eine Passivierung vorzuziehen sei), wobei Regressansprüche zu aktivieren und entsprechend ihrer Einbringlichkeit zu bewerten sind. Das Bestehen eines Regressanspruchs und dessen Durchsetzbarkeit sind aber für den Ausweis als Schuld oder unter den Eventualverbindlichkeiten ohne Einfluss (so nun auch ausdrücklich der österreichische Gesetzeswortlaut; vgl *Geist* in *Jabornegg*, HGB § 198 Rz 19; *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 35). Darüber hinaus ist der Wechsel von den Eventualverbindlichkeiten zu den Schulden auch dann geboten, wenn aufgrund der konkreten Situation nach dem üblichen geschäftlichen Verhalten damit zu rechnen ist, dass der Berechtigte die ihm eingeräumte Haftung in Anspruch nehmen wird (vgl BFH 25. 10. 2006, IR 6/05 BB 2007, 487). Im Zweifel ist ein Ausweis in der Bilanz vorzunehmen (vgl *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 10; *Prinz* in KölnKomm RLG § 251 Rz 10; s auch *Ballwieser* in Münch-Komm HGB<sup>4</sup> § 251 Rz 2).

Die Regelung stellt ausdrücklich auf **vertragliche** Haftungsverhältnisse ab. 11  
 Haftungen aus deliktischem Verhalten oder unmittelbar aus dem Gesetz (zB bei Erwerb eines Unternehmens gem § 1409 ABGB, § 38 UGB, § 15 SpaltG) sind demnach in diese Position nicht aufzunehmen (ebenso *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 199 Rz 10; *K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 42f; *Kersting* in HdJ III/Vermerk von Haftungsverhältnissen Rz 147ff; *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 71; aA für die Spaltungshaftung *Wiehn* in *Böcking et al*, Beck HdR B 250 Rz 118). Ebenso sind Haftungen, die sich aus vertraglichen Nebenpflichten ergeben (wie zB aufgrund der gesetzlichen Gewährleistungsbestimmungen bei Kaufverträgen oder Werkverträgen) oder aus besonders zugesagten Gewährleistungsverpflichtungen, die sich im branchenüblichen Rahmen halten, nicht in die Eventualverbindlichkeiten einzubeziehen (vgl *K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 11; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 251 Rz 62; *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 17). Sollen sie trotzdem aufgenommen werden (dafür *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 199 Rz 11), ist ein getrennter Ausweis geboten, da der Posten „Haftungsverhältnisse“ aus Gründen der Vergleichbarkeit auf jene Haftungen zu beschränken ist, die auf besonderen Verhältnissen beruhen. Wird die Haftung für eine aufschiebend bedingte Schuld eines Dritten übernommen, so ist eine Angabepflicht gegeben, wenn nach den GoB die aufschiebend bedingte Hauptschuld in der Bilanz des Hauptschuldners zu passivieren wäre (aA *K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 10f; vgl *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 19, wonach grundsätzlich der bilanzierende Haftende zu beurteilen hat, ob mit dem Eintritt der Bedingung zu rechnen ist). Bei Übernahme der Haftung für künftige Verbindlichkeiten ist ebenfalls die Angabepflicht gegeben, da es der Haftungsträger nicht in der Hand hat, ob die Verbindlichkeit entsteht. Anzugeben ist der in Betracht kommende Höchstbetrag. Ist die Übernahme der Haftung selbst aufschiebend oder auflösend bedingt und hängt der Eintritt/Nichteintritt nicht vom Willen des Haftenden ab, so ist eine Vermerkpflicht gegeben, auch wenn Gegenstand der Bedingung eine Vertragsverletzung des Hauptschuldners sein sollte (*Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 19; *Bordt* in HdJ III/Vermerk von Haftungsverhältnissen Rz 87; *K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 13).

Hingegen sind jedenfalls Sicherungsrechte am eigenen Vermögen für fremde Schulden in die 12  
 Eventualverbindlichkeiten aufzunehmen, da alle „sonstigen“ Haftungsverhältnisse von dieser

Position erfasst werden (vgl. *K. Sopp in Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 49; *Grottel/Berberich in Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 251 Rz 85; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 251 Rz 694).

### III. Vermerkpflichtige Haftungsverhältnisse

#### A. Aus Begebung und Übertragung von Wechseln

- 13** Als Eventualverbindlichkeit sind prinzipiell nur solche aus der Begebung von Wechseln resultierende Haftungen einzustellen, bei denen der Unternehmer nicht Hauptschuldner ist, sondern eine Haftung aus Rückgriff mangels Zahlung oder Annahme durch den Hauptschuldner möglich ist. Das Akzept eines gezogenen Wechsels oder das Ausstellen eines eigenen Wechsels wird im Hinblick auf die damit regelmäßig gegebene Verbindung zur Hauptschuld zum Entstehen einer Verbindlichkeit führen. Soweit aber ein Wechselakzept den Zweck hat, einen fremden Kredit zu besichern („Gefälligkeitsakzept“, vgl. *Roth*, Wertpapierrecht<sup>2</sup> 49), ist eine Zuordnung zu den Haftungsverhältnissen geboten (vgl. *K. Sopp in Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 19; *Grottel/Berberich in Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 251 Rz 44, sofern der Kautionswechsel für ein fremde Verbindlichkeit hinterlegt wird).
- 14** Besteht wegen einer Angstklausel oder einem Vorlageverbot keine Haftung für Zahlung und Annahme, so ist der Wechsel nicht in das Eventualobligo aufzunehmen. Ebenso wird bei einer Weitergabe durch Inkasso- oder Vollmachtsindossament keine Regresshaftung eingreifen (*Wiehn in Böcking et al*, Beck HdR B 250 Rz 80; *K. Sopp in Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 17). Bei Weitergabe durch Pfandindossament entfällt die Aufnahme in den Vermerk, wenn dadurch eine eigene, ohnedies passivierte Verbindlichkeit besichert wird. Dies gilt auch für Kautionswechsel für eigene Schulden (vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 251 Rz 44; *K. Sopp in Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 18).
- 15** Das Wechselobligo erlischt mit Zahlung der Wechselschuld durch den Hauptschuldner oder einen Vormann. Bei einem Tag- und Datowechsel wird im Hinblick auf die Benachrichtigungspflicht nach Art 45 WechselG davon ausgegangen, dass das Obligo mangels Benachrichtigung von einem Protest nach fünf Tagen ab Verfall (letzter Tag der Vorlegefrist) erloschen ist (hA, vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 251 Rz 39; *Wiehn in Böcking et al*, Beck HdR 250 Rz 78). Bei einem Sicht- oder Nachsichtwechsel ist vorsichtigerweise davon auszugehen, dass erst am letzten Tag der Vorlegefrist der Wechsel präsentiert wird, sofern keine gegenteilige Information vorliegt (*Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 251 Rz 39; *K. Sopp in Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 20).
- 16** Ob auch allfällige Nebenkosten in das Wechselobligo einzubeziehen sind, ist umstritten; durch den Posten „Haftungsverhältnisse“ soll eine Information über den Betrag für mögliche, aber nicht drohende Risiken gegeben werden. Allfällige Nebenkosten werden daher erst in eine daraus resultierende Verbindlichkeit oder Rückstellung aufzunehmen sein (vgl. *K. Sopp in Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 22; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 251 Rz 41; *Konezny in Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 14; *Grottel/Berberich in Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 251 Rz 46; aA *G. Fey*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Haftungsverhältnisse 190f).
- 17** Wertpapierrechtliche Regressansprüche können auch bei Schecks bestehen. Im Hinblick auf die kurzen Vorlegungsfristen des Scheckrechtes sind sie im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt. Da das Gesetz alle Haftungsverhältnisse erfasst, ist aber auch das Scheckobligo aufzunehmen, wenn dem im Regelfall auch kaum praktische Bedeutung zukommen wird.

#### B. Bürgschaften, einschließlich Wechsel- und Scheckbürgschaften

- 18** Darunter fallen Haftungen für fremde Schulden iSd §§ 1346ff ABGB und Art 30ff WechselG sowie Art 25ff ScheckG (*K. Sopp in Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 26). Auch eine Ausfallsbürg-

schaft ist trotz strenger Subsidiarität hier aufzunehmen. Ebenso ist eine Aufnahme geboten, wenn auch im Hinblick auf die Akzessorietät der Bürgschaft dem Zahlungsbegehren des Gläubigers Einwendungen entgegengehalten werden könnten, die aber nicht das Erlöschen der Hauptschuld betreffen.

Bei der Ermittlung des Betrages ist von der Höhe der Hauptschuld am Stichtag auszugehen oder von einem geringeren Höchstbetrag der Bürgschaft (vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 251 Rz 52; *Wiehn* in *Böcking et al*, Beck HdR B 250 Rz 92; *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 52; aA etwa *Hennrichs* in MünchKomm BilR § 251 Rz 25). Bei Kontokorrentkrediten wird aber vorsichtsweise der Ansatz des Kredithöchstbetrages, bis zu dem die Bürgschaft reicht, davon unabhängig geboten sein. Auch bei einer Rückbürgschaft ist der volle Betrag anzugeben. **19**

Da das Gesetz keinen gesonderten Ausweis der einzelnen Haftungsverhältnisse verlangt, bereitet die Abgrenzung bei atypisch ausgestalteten Sicherheiten (zB Bürgschaft auf erstes Anfordern; Kreditauftrag) oder bei Sicherungsvereinbarungen, die einer fremden Rechtsordnung unterliegen, kein Problem, da sie regelmäßig den sonstigen vertraglichen Haftungsverhältnissen zuzuordnen sind (vgl. *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 199 Rz 15f). **20**

### C. Garantien und sonstige Haftungsverhältnisse

Hierzu zählen zunächst alle Vereinbarungen, mit denen eine Haftung für fremde Schulden übernommen wird und die nicht als Bürgschaft qualifizierbar sind. Dazu gehören Garantien jeder Art für fremde Leistungen, die Einräumung dinglicher Sicherungsrechte für fremde Schulden (Sicherungszeession, Sicherungsübereignung), die Hinterlegung von Kautionswechseln für fremde Schulden (*K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 18 für den Kautionswechsel, anders Rz 30, wonach auch Gewährleistungszusagen für eigene Leistungen einzubeziehen sind, wenn sie über das betriebs- und branchenübliche Maß hinausgehen; ähnlich *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 199 Rz 18f, wonach auch Haftungen für eigene Schulden auszuweisen sind, dies aber auf Rechtsverhältnisse einschränkend, bei denen die Haftung als solche Gegenstand des Vertrages ist; ebenso *Komarek* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 198 Rz 15; dies würde jedoch entgegen der Intention des Gesetzes bedeuten, dass alle über die gesetzliche Anordnung hinausgehenden Gewährleistungszusagen des Unternehmers für erbrachte Lieferungen und Leistungen als angabepflichtig zu behandeln sind, was mit keiner wesentlichen und sinnvollen Information verbunden wäre; gegen eine Vermerkplicht von Gewährleistungen für eigene Leistungen *Kersting* in HdJ III/Vermerk von Haftungsverhältnissen Rz 99f; ebenso *Hennrichs* in MünchKomm BilR § 251 Rz 43; *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 57f für selbstständige Gewährleistungsverträge in Bezug auf die eigene Leistung; differenzierend *Wiehn* in *Böcking et al*, Beck HdR B 250 Rz 97ff, der nur Zusagen als vermerkpflichtig ansieht, die unabhängig von der eigenen Leistung eingreifen, wie eine Mietertragsgarantie, Belegungsgarantie für ein Hotel, Kursgarantie verkaufter Wertpapiere; so auch *K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 32). Auch ein Schuldbeitritt, dessen Zweck in der Gläubigerbesicherung liegt, fällt unter die Gruppe der Haftungsverhältnisse (vgl. *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 62). Bei Verkauf von Forderungen im Wege des **Factoring** kommt es idR zur Ausbuchung der verkauften Forderung und zum Ausweis beim Zessionar. Nach § 1397 ABGB besteht eine Gewährleistungspflicht des Zedenten für die Richtigkeit und Einbringlichkeit der Forderung, Letzteres begrenzt mit dem Entgelt. Die Bedingungen sehen zumeist eine darüberhinausgehende Haftung vor (sog. unechtes Factoring). Die Gewährleistungshaftung des Zedenten ist unter den Eventualverbindlichkeiten auszuweisen (*K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 39). Bei der Forfaitierung wird hingegen die gesetzliche Haftung vertraglich ausgeschlossen, sodass der Ausweis unterbleibt. Die Einbeziehung **21**

unter die Eventualverbindlichkeiten gilt hingegen für die Delkrederehaftung beim Kommissionsgeschäft und ähnliche Gestaltungen.

- 22** Infolge der bestehenden Vertragsfreiheit kann die Abgrenzung, ob eine Haftungsverbindlichkeit vorliegt oder nicht, Probleme bereiten. Dies gilt insb für den in den letzten Jahren an Bedeutung erheblich zunehmenden Bereich der Patronatserklärungen, die va für den Zweck geschaffen worden sind, eine Auswirkung auf die Bilanz zu vermeiden (vgl *Avancini*, ÖJZ 1983, 546; *Michalski*, WM 1994, 1229, 1230f).

Unter diesem Oberbegriff wird eine Vielzahl unterschiedlicher Zusagen zusammengefasst (vgl *Obermüller*, ZGR 1975, 1; *Aichinger*, QuHGZ 4/1978, 85f; *Hoffmann*, Patronatserklärung 26ff; *Limmer*, DStR 1993, 1750; *Perkounigg/Stecher* in *Dellinger*, BWG, 2. Lfg, § 51 Rz 134; *Rummel*, Rechtsprobleme bei der Patronatserklärung, in FS Doralt [2004] 493; S. *Leitner*, ÖBA 2002, 517; *Rosenberg/Kruse*, BB 2003, 641; *Kieth*, Haftungs- und Ausfallrisiken bei Patronatserklärungen; KFS/RL 24; vgl zB auch OLG München 24. 1. 2003, 23 U 4026/02), sodass für die bilanziellen Auswirkungen auf den genauen Inhalt der Zusage abzustellen ist (vgl *P. Bydlinski* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB<sup>6</sup> § 1344 Rz 6; *K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 48).

- 23** Unter die Haftungsverhältnisse sind jedenfalls solche Patronatserklärungen einzustellen, bei denen sich der Erklärende verpflichtet, einem Unternehmen (im Regelfall einer Konzerntochtergesellschaft) Mittel zur Verfügung zu stellen, damit dieses bestimmte Verbindlichkeiten erfüllen kann (vgl *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 75; KFS/RL 24 Rz 12 „harte Patronatserklärung“). Dazu zählt auch die Verpflichtung, einen negativen Cash-Flow eines Unternehmens (idR einer Tochter- oder Beteiligungsgesellschaft) auszugleichen (vgl *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 77).
- 24** Erklärungen, bei denen nur Auskünfte gegeben werden (zB „es entspricht unserer Geschäftspolitik, die Bonität unserer Tochtergesellschaft aufrechtzuerhalten“, vgl *Heiss/Müller*, RdW 1989, 290; *Michalski*, WM 1994, 1229, 1231), führen hingegen zu keiner Einbeziehung in den Bilanzvermerk. Hier kommt eine deliktische Haftung (und in diesem Fall eine Rückstellung) in Betracht, falls sich die Erklärung als unrichtig erweisen sollte (KFS/RL 24 Rz 13 „weiche Patronatserklärung“).
- 25** Ebenso sind Erklärungen nicht angabepflichtig, bei denen die Verpflichtung übernommen wird, besondere Verhaltensweisen zu setzen, und bei denen erst aus schuldhafter Nichterfüllung eine schadenersatzrechtliche Haftung in Betracht kommt; dazu gehören insb Zusagen, während der Laufzeit einer Kreditverbindung, die Beteiligung nicht aufzugeben, einen Organisationsvertrag nicht aufzukündigen oder auf eine Gesellschaft die zustehenden Einflussrechte so auszuüben, dass diese ihren Verpflichtungen nachkommt (vgl *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 76; vgl auch OGH 5 Ob 535/85 RdW 1985, 307). Auch bei Patronatserklärungen gegenüber der Allgemeinheit wird regelmäßig eine bloße Absichtserklärung oder eine nur mit schadenersatzrechtlichen Sanktionen verbundene Auskunft über die wirtschaftlichen Verhältnisse eines Unternehmens vorliegen und somit keine Vermerkplicht bestehen (vgl dazu *U. H. Schneider*, ZIP 1989, 619).
- 26** Keine Eventualverbindlichkeiten sind Rangrücktrittserklärungen für eigene Forderungen (*Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 251 Rz 473) sowie Verpflichtungen, über besondere Bestände des eigenen Vermögens nicht oder nicht ohne Zustimmung eines Dritten zu disponieren.
- 27** Hingegen fallen unter die „sonstigen“ Haftungsverhältnisse in bestimmten Fällen Zusagen, bei denen nicht für eine fremde Verbindlichkeit einzustehen ist; dazu zählen zB Kurs- oder Dividendengarantien für verkaufte Beteiligungen oder Wertpapiere, besondere Freistellungszusagen iZm der Veräußerung von Immaterialgüterrechten sowie Haftungen aus Forderungsverkäufen (*K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 33). Ebenso zählt dazu eine unwiderruf-



liche Akkreditivverpflichtung. Die bestehende Gestaltungsfreiheit lässt hier eine abschließende Aufzählung nicht zu (vgl zu den einzelnen Fällen ausführlich *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 79 ff; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 251 Rz 87 ff; *Kersting* in HdJ III/Vermerk von Haftungsverhältnissen Rz 134 ff; *K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 33 f). Gemeinsam ist diesen Haftungen, dass ein bestimmter Zustand oder Erfolg garantiert wird, der über das geschäftsübliche Gewährleistungsrisiko hinausgeht (vgl *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 57 ff). Dies gilt, sofern kein schwebendes Geschäft mehr vorliegt. Schwebende Geschäfte sind im Rahmen dieser Position grundsätzlich nicht zu berücksichtigen (vgl *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 5). Es sind deshalb auch Verpflichtungen aus Optionsrechten, die einem anderen eingeräumt worden sind, hier nicht aufzunehmen (ebenso *Geist* in *Jabornegg*, HGB § 198 Rz 16). Ist das schwebende Geschäft nicht mehr ausgeglichen, dh es liegt ein Verpflichtungsüberhang vor, so ist dies durch eine Drohverlustrückstellung zu antizipieren (vgl *Biegler*, SWK 1991, AI 177; *Schubert* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 249 Rz 130 Stichwort „Optionsgeschäfte“).

Falls der Unternehmer ursprünglich Hauptschuldner war und infolge einer besonderen Vereinbarung mit Zustimmung des Gläubigers die Schuld von einem anderen übernommen worden ist (privative Schuldübernahme), so ist auch kein Ausweis unter den Eventualverbindlichkeiten mehr geboten, falls nicht eine Rückgriffsmöglichkeit des Gläubigers besteht (vgl zum Instrument des „in-substance defeasance“ *Kütting/Pfuhl*, DB 1989, 1245; *K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 47). Nur bei Fortbestehen einer Haftung für die Einbringlichkeit (nicht aber für die Richtigkeit) ist eine Aufnahme in die Eventualverbindlichkeiten geboten. Kommt es zu keiner privativen Schuldübernahme, sondern bei fortbestehender Haftung im Außenverhältnis zur Erfüllungsübernahme durch einen Dritten, so kann die betroffene Verbindlichkeit ausgebucht werden und stattdessen ein Ausweis als Eventualverbindlichkeit erfolgen, wenn die rechtliche und wirtschaftliche Durchsetzbarkeit gesichert erscheint (vgl dazu *Drüen* in HdJ III/Verbindlichkeiten in der Handels- und Steuerbilanz Rz 50; *Kersting* in HdJ III/Vermerk von Haftungsverhältnissen Rz 103; *K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 47).

28

#### IV. Ausweis und Bewertung

Der Ausweis hat unter der Bilanz zu erfolgen, wobei eine weitere Aufschlüsselung des Betrages nicht geboten ist (*K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 53). Zum Ausweis im Anhang bei Kapitalgesellschaften und den diesen gleichgestellten Rechtsträgern s oben Rz 2. Im Hinblick auf den klaren Wortlaut der Bestimmung wird die früher als zulässig angesehene Aufnahme in die Hauptspalte jedenfalls abzulehnen sein, da es dadurch zu einer unzulässigen Bildung stiller Reserven kommt (vgl *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 199 Rz 27; *Kersting* in HdJ III/Vermerk von Haftungsverhältnissen Rz 36). Auch die Aufnahme in eine nicht mitaddierte Vorspalte auf der Passivseite ist abzulehnen. Der Vermerk für Haftungsverhältnisse ist Teil der Bilanz, sodass jede Veröffentlichung/Offenlegung der Bilanz diesen Posten mitzuerfassen hat.

29

Eine Saldierung der Eventualverbindlichkeiten mit Regressforderungen ist – nunmehr schon aufgrund des klaren Wortlautes des Gesetzes – ausgeschlossen. Es ist aber zulässig und iSd §§ 195, 222 zu empfehlen, in einer weiteren Position anzugeben, in welchem Ausmaß für die ausgewiesenen Eventualverbindlichkeiten Regressforderungen bzw keine Regressforderungen bestehen (vgl *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 199 Rz 26; *K. Sopp* in *Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 64; *Grottel/Berberich* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 251 Rz 35; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung<sup>6</sup> § 251 Rz 34 ff). Eine besondere Ausweispflicht besteht für Banken nach den Formblättern des BWG (vgl *Perkounigg/Stecher* in *Dellinger*, BWG, 2. Lfg, § 51 Rz 128).

30

Die Vermerkposition kann mit der Bezeichnung „Haftungsverhältnisse“ versehen werden; auch die übliche Bezeichnung als „Eventualverbindlichkeiten“ ist zulässig, wenn sie um den

31

Zusatz „nach § 199 UGB“ ergänzt wird (*K. Sopp in Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 53; aA *Grottel/Berberich in Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 251 Rz 24; wohl auch *Geist in Jabornegg*, HGB § 198 Rz 17). Zu den Besonderheiten des Ausweises im UGB-Konzernabschluss s *Wiehn in Böcking et al*, Beck HdB B 250 Rz 142 ff.

- 32** Bestehen keine Haftungsverhältnisse, so ist es nicht erforderlich, eine Leerposition aufzunehmen (*K. Sopp in Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 55; da bei Kapitalgesellschaften durch das RÄG 2014 der Ausweis unter der Bilanz beseitigt und in den Anhang verlagert worden ist, ergibt sich auch nicht mehr das Erfordernis, Vorjahresangaben aufzunehmen).
- 33** Für die Bewertung ist § 211 anzuwenden (vgl *Konezny in Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 199 Rz 24; *Kersting in HdJ III/Vermerk von Haftungsverhältnissen* Rz 161; *K. Sopp in Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 56). Bei Garantien, Bürgschaften uÄ ist für die Bestimmung des zu vermerkenden Betrags zunächst auf den zum Bilanzstichtag aushaftenden Betrag (der Schuld) abzustellen; ist der Betrag der Schuld, für die gehaftet wird, am Stichtag geringer als der mögliche Höchstbetrag (zB Bürgschaft für einen Kontokorrentkredit), ist der Höchstbetrag aufzunehmen (*K. Sopp in Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 57; *Grottel/Berberich in Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 251 Rz 27; *Konezny in Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 199 Rz 24). Auf die Gefahr der Inanspruchnahme kommt es nicht an. Lässt sich die Höhe nicht genau bestimmen, ist der Betrag zu schätzen (*K. Sopp in Zib/Dellinger*, UGB § 199 Rz 60, wonach dann, wenn die Angabe eines Betrags im Wege der Schätzung nicht möglich ist, ein verbal verfasster Merkposten anzugeben ist; s auch *Grottel/Berberich in Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 251 Rz 31).

## V. IAS/IFRS

- 34** Angaben unter der Bilanz sind nach IFRS nicht vorgesehen. Eventualschulden (zur begrifflichen Einordnung s etwa *Wagenhofer IAS/IFRS*<sup>6</sup> 269 f; *Senger/Brune in MünchKomm BilR*, 5. Lfg, IAS 37 Rz 12 ff; *Schrimpf-Dörges in Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger*, Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> § 12 Rz 16 ff) stellen Verpflichtungen dar, deren Ressourcenabfluss nicht unwahrscheinlich ist (vgl *Wiehn in Beck HdB B 250 Rz 224*). Eventualschulden sind nach IAS 37.27 nicht zu passivieren. Vielmehr besteht eine Angabepflicht in den „notes“, wenn zwar der Abfluss von Ressourcen nicht überwiegend wahrscheinlich, aber auch nicht völlig unwahrscheinlich („remote“) ist (vgl *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg*, IFRS<sup>21</sup> § 21 Rz 13). Somit unterscheiden sich Eventualschulden von Rückstellungen dadurch, dass keine gegenwärtige, sondern lediglich eine mögliche Verpflichtung vorliegt (*Schrimpf-Dörges in Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger*, Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> § 12 Rz 16). Erlangen die zunächst als nicht bilanzierungsfähig eingestuft Eventualschulden im Zeitablauf die Merkmale einer Rückstellung, hat zum ersten Bilanzstichtag eine „on-balance“-Darstellung in Form einer Rückstellung zu erfolgen, an dem die Kriterien als erfüllt anzusehen sind (s auch *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg*, IFRS<sup>21</sup> § 21 Rz 128). Innerhalb der „notes“ soll nach IAS 37.86 eine kurze Beschreibung erfolgen; sofern praktikabel, sind Angaben zum Betrag, zur Fälligkeit und zur Möglichkeit der Erstattung aufzunehmen (*Senger/Brune in MünchKomm BilR*, 5. Lfg, IAS 37 Rz 15; ist der Ressourcenabfluss nahezu unwahrscheinlich, kann nach IAS 37.28 diese Angabe entfallen). Für Eventualschulden, die im Zuge eines Unternehmenszusammenschlusses gem IFRS 3 mit erworben wurden, besteht eine Ansatzpflicht („on-balance“-Darstellung), sofern der beizulegende Zeitwert derselben zuverlässig geschätzt werden kann (vgl *Schrimpf-Dörges in Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger*, Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> § 12 Rz 22 ff; *Wagenhofer*, IAS/IFRS<sup>6</sup> 270). Wenngleich es auch bei Haftungsverhältnissen gem § 199 vor Eintritt der Bedingung, nämlich des haftungsbegründenden Ereignisses, an einer gegenwärtigen Verpflichtung mangelt, so gehen die unter IAS 37.10 zu subsumierenden Eventualschulden über die nach dem nationalen Bilanzrecht als „off-balance“-Sachverhalt zu berichtenden Tatbeständen hinaus, da nach den IFRS hierunter auch Primärverpflichtungen des Unternehmen zu verstehen

sind, während die UGB-Bestimmung vornehmlich auf Dritthaftungen abzielt (so auch Schrimpf-Dörge in *Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger*, Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> § 12 Rz 21; im Ergebnis wohl auch *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 198 Rz 28).

**Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung**

**§ 200. In der Gewinn- und Verlustrechnung sind die Erträge und Aufwendungen unter Bedachtnahme auf die Grundsätze des § 195 aufzugliedern. Der Jahresüberschuss (Jahresfehlbetrag) und der Bilanzgewinn (Bilanzverlust) sind gesondert auszuweisen.**

IdF BGBl 1990/475.

**Literatur:** *Castan*, Rechnungslegung der Unternehmung<sup>3</sup> (1990); *Egger/Samer*, Zur G&V-Gliederung bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, SWK 1991, D 2; *Förschle/Kropp*, Mindestinhalt der Gewinn- und Verlustrechnung für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften, DB 1989, 1037; *Grünberger*, IFRS 2023. Ein systematischer Leitfaden<sup>20</sup> (2023); *Igerz*, Rücklagen aufgrund steuerlicher Sonderbestimmungen in den Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften (Mitunternehmergesellschaften), GesRZ 1990, 14; *Kirsch/Hofbauer* in *Kirsch* (Hrsg), Rechnungslegung (110. Lfg, Juli/2021) Fach 3 Einführung; *K. Küting*, Auf der Suche nach dem richtigen Gewinn – Die Gewinnkonzeption von HGB und IFRS im Vergleich, DB 2006, 1441; *Samer*, Die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung für Nichtkapitalgesellschaften, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (Hrsg), Die neuen Rechnungslegungsvorschriften für Klein- und Mittelbetriebe (1992) 179; *Schulze-Osterloh*, Die Rechnungslegung der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, ZHR 1986, 403; *Seicht*, Über die (neuerliche) Reformbedürftigkeit des Rechtes des kaufmännischen „Jahresabschlusses“ (RLG), GesRZ 1994, 265; *H. Torggler*, Rechnungslegungsreform und Recht der Personengesellschaften, AnwBl 1988, 547; s auch Literatur zu § 195.

**Übersicht**

	Rz
I. Gegenstand der Regelung . . . . .	1
II. Gliederungsgrundsätze . . . . .	2
A. Zweck der Gewinn- und Verlustrechnung . . . . .	2
B. Kontoform/Staffelform . . . . .	4
C. Gesamtkosten-/Umsatzkostenverfahren . . . . .	5
D. Mindestgliederung . . . . .	6
III. IAS/IFRS . . . . .	11

**I. Gegenstand der Regelung<sup>1</sup>**

Durch § 193 Abs 4 wird die Gewinn- und Verlustrechnung allgemein als Teil des Jahresabschlusses ausdrücklich vorgeschrieben. Im Allgemeinen Teil, der für bilanzierungspflichtige Unternehmer gilt, die nicht Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften iSd § 189 Abs 2 Z 2 sind, wird auf eine eingehende Gliederungsregelung für die Gewinn- und Verlustrechnung verzichtet. Die Regelungschnik des § 200 entspricht § 198 Abs 1 (Bilanz). Lediglich der gesonderte Ausweis des Jahresüberschusses (Jahresfehlbetrages) sowie des Bilanzgewinnes (Bilanzverlustes) ist vorgeschrieben. Die Aufgliederung der Aufwendungen und Erträge hat entsprechend den Informationszielen des Jahresabschlusses, die § 195 zum Ausdruck bringt, zu erfolgen. Daneben sind für die Erarbeitung von Gliederungsgrundsätzen für die Gewinn- und Verlustrechnung noch das Prinzip der Vollständigkeit, das Verrechnungsverbot (§ 196) sowie die Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit heranzuziehen (vgl *Rohatschek/Leitner-Hanetseder* in *Zib/Dellinger*, UGB § 200 Rz 2; *Justenhoven/Kliem/Müller* in Beck Bil-

1 Die vorliegende Kommentierung beruht auf der Kommentierung von Prof. *Christian Nowotny* † in der 48. Lfg zu diesem Kommentar.

Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 410; *Castan*, Rechnungslegung<sup>3</sup> 246; *Mandl* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 21. Lfg, § 200 Rz 94f). Die Bestimmung gilt unverändert seit Inkrafttreten des RLG. Auch durch das RÄG 2014 ist keine Änderung des Wortlauts erfolgt; lediglich der Begriff „Umsatzerlöse“ ist durch § 189a Z 5 erweitert worden und erfasst auch Erlöse, die nicht für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typisch sind (*Dokalik/Hirschler*, SWK-Spezial RÄG 2014, 19). Da die neue Definition im allgemeinen Teil steht, ist sie auch für § 200 und dessen Umsetzung zu beachten. Ebenso ist für echte und unechte Kapitalgesellschaften der Posten für außerordentliche Erträge/Aufwendungen seit dem RÄG 2014 nicht vorgesehen; stattdessen sind im Anhang der Betrag und die Wesensart der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Bedeutung anzugeben (§ 237 Abs 1 Z 4). Für die Einzelunternehmer und „echten“ Personengesellschaften sind mit dieser Änderung keine unmittelbaren Auswirkungen einhergegangen (so auch *Schlager-Haider* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 200 Rz 4). Im Sinn der Klarheit und der Vergleichbarkeit ist es aber angebracht, diese Änderung auch bei Umsetzung von § 200 zu berücksichtigen und bei dem Ausweis außerordentlicher Erträge/Aufwendungen die Umschreibung des § 237 Abs 1 Z 4 anzuwenden. Eine dem § 200 vergleichbare Vorschrift ist dem dHGB fremd.

## II. Gliederungsgrundsätze

### A. Zweck der Gewinn- und Verlustrechnung

- 2 Durch die Gewinn- und Verlustrechnung sollen die Ursachen für das Jahresergebnis erkennbar gemacht werden. Sie hat deshalb für die Beurteilung der geschäftlichen Entwicklung besondere Bedeutung (vgl. *Förschle/Kropp*, DB 1989, 1038) und wird auch im Hinblick auf Geheimhaltungsinteressen des Unternehmens heikler als die Bilanz angesehen, sodass das AktG 1965 noch ausdrücklich von der Vorschreibung eines Bruttoausweises in dem offenzulegenden Jahresabschluss abgesehen hat und auch die Offenlegungsregelung des HGB/UGB für kleine und mittelgroße AG und mittelgroße GmbH an diesem Grundsatz festhält (vgl. § 279 Z 2). In der **Erfolgsaufspaltung** liegt die Hauptfunktion der Gewinn- und Verlustrechnung (*Rohatschek/Leitner-Hanetseder* in *Zib/Dellinger*, UGB § 200 Rz 1; *Castan* in *Böcking et al*, Beck HdB B 300 Rz 5f; *Mandl* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 21. Lfg, § 200 Rz 35f), das Jahresergebnis könnte auch aus der Bilanz entnommen werden. Gerade im Hinblick auf den Zweck der Information derjenigen, die Eigentümer des Unternehmensvermögens sind und für das Unternehmensgeschehen maßgebliche Entscheidungen zu treffen haben, ist deshalb eine ausreichend aufgegliederte Gewinn- und Verlustrechnung von besonderer Bedeutung. Das Geheimhaltungsinteresse gegenüber Dritten darf bei dem für diese Zwecke aufzustellenden Jahresabschluss keine Rolle spielen; bei einem großen Gesellschafterkreis (zB bei einer Kommanditgesellschaft) kann allerdings aus diesen Erwägungen eine Herabsetzung der Gliederungstiefe vertretbar sein (vgl. insb. *Förschle/Kropp*, DB 1989, 1041; zurückhaltend *Baetge/D. Fey/G. Fey/Klönne* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 243 Rz 62 [35. Lfg, März 2022]). Die Wertung, die der Unterlassung des Bruttoausweises gem § 279 Z 2 zugrunde liegt, ist hier übertragbar. Die Unterscheidung zwischen einer internen und einer weniger tief aufgegliederten externen Gewinn- und Verlustrechnung mag für freiwillige Informationen zweckmäßig sein, ist aber für die gesetzlich aufgetragenen Rechnungslegungspflichten untauglich (s zB auch § 108 Abs 3 ArbVG). Es gibt im Bereich des allgemeinen Teiles des UGB einen Jahresabschluss, wobei für die Gliederungserfordernisse die Gefahr einer schädlichen Offenlegung bei einem weit gestreuten Gesellschafterkreis mit zu berücksichtigen ist (vgl. *Hirschler/Schulz/Schaffer* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 200 Rz 6; ebenso *Mandl* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 21. Lfg, § 200 Rz 46; zurückhaltend *Baetge/D. Fey/G. Fey/Klönne* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 243 Rz 62 [35. Lfg, März 2022], falls Gesellschafter Konkurrenten sind und kein Konkurrenzverbot besteht).

Das Gesetz verlangt die Aufgliederung von Erträgen und Aufwendungen. Erträge sind alle 3 bewerteten Vermögensmehrungen (Einnahmen), die der Periode zuzurechnen sind; entsprechend sind Aufwendungen bewertete Vermögensminderungen (Ausgaben), die der Periode wirtschaftlich zugehören (ausführlich hierzu *Mandl* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 21. Lfg, § 200 Rz 57 ff). Nach welchen Gesichtspunkten Aufwendungen und Erträge aufzugliedern sind, wird durch die Gliederungsvorschrift für Kapitalgesellschaften (§ 231) vorgegeben. Das Gliederungsschema der Kapitalgesellschaft ist hinsichtlich der dort dargestellten Grundstruktur der Erfolgsspaltung auch für die anderen Unternehmer bindend (vgl auch *Samer* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Die neuen Rechnungslegungsvorschriften für Klein- und Mittelbetriebe 189 ff; *Seicht*, GesRZ 1994, 270; *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I<sup>18</sup> 156 f; *Hirschler/Sulz/Schaffer* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 200 Rz 8 ff mit dem Hinweis, dass wegen Fehlens der für den Anhang vorgesehenen Angaben sich uU auch das Erfordernis einer gegenüber § 231 tiefergehenden Gliederung ergeben kann). Wobei nach Größe des Unternehmens, Besonderheiten des Geschäftsbereiches sowie nach der Rechtsform (Zahl und Stellung der Gesellschafter) abzustufen sein wird. Ebenso ist der in § 223 Abs 1 enthaltene Grundsatz der Ausweisstetigkeit allgemein anzuwenden (vgl *Bertl/Kofler/Mandl*, Praxis<sup>4</sup> 77; *Castan* in *Böcking et al*, Beck HdR B 300 Rz 44). Eine strikte Bindung besteht im Hinblick auf den Grundsatz der Klarheit an die im Abschnitt für Kapitalgesellschaften vorgegebenen Begriffe, insb an die Umschreibung der Umsatzerlöse (§ 189a Z 5) sowie den Ausweis von Material- und Personalaufwendungen, Abschreibungen, Erträge/Aufwendungen im Finanzbereich und aus Steuern. Die Gliederungsanforderungen für Kapitalgesellschaften stellen aber auch grundsätzlich das Höchstmaß an Gliederungstiefe dar, das von den nur dem allgemeinen Teil unterworfenen Unternehmer zu verlangen ist (vgl *Egger/Samer*, SWK 1991, D 63; ähnlich hierzu *Schlager-Haider* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 200 Rz 6). Das Verrechnungsverbot (§ 196 Abs 2) gebietet den Bruttoausweis (*Rohatschek/Leitner-Hanetseder* in *Zib/Dellinger*, UGB § 200 Rz 2) und verbietet die Saldierung von Erträgen mit Aufwand; als Ausnahmen sind die Saldierung des Umsatzes mit Erlösschmälerungen, Veränderungen des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch abrechenbaren Leistungen sowie der Ausweis der sonstigen betrieblichen Erträge aus Anlagenabgängen (s unten Rz 6) anerkannt (vgl *Hirschler/Sulz/Schaffer* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 200 Rz 22, die aber zu weit gehen, wenn sie bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen auch den zusammengefassten Ausweis des Rohergebnisses zulassen, da § 279 Z 2 nur für die Offenlegung gilt).

### B. Kontoform/Staffelform

Für Kapitalgesellschaften ist die Aufstellung der GuV ausschließlich in Staffelform zugelassen. 4 Da bei den Unternehmern des allgemeinen Teiles regelmäßig die Zahl der auszuweisenden Posten geringer sein wird, kommt dem Ausweis von Zwischensummen, der bei der Staffelform den hauptsächlichen Vorteil bildet (vgl zu Vor- und Nachteilen der Ausweisformen *Justenhoven/Kliem/Müller* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 450 f; *Mandl* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 21. Lfg, § 200 Rz 142 ff), weniger Bedeutung zu. Die Staffelform ist auch typischerweise auf eine Erleichterung für die professionelle Analyse von Jahresabschlüssen ausgerichtet, sodass ihr bei nicht zur Offenlegung bestimmten Jahresabschlüssen auch deshalb geringeres Gewicht für die Übersichtlichkeit beizumessen ist. Es ist daher der zum dHGB hA zu folgen, dass für Nichtkapitalgesellschaften sowohl die Staffel- als auch die Kontoform zugelassen ist (vgl *Rohatschek/Leitner-Hanetseder* in *Zib/Dellinger*, UGB § 200 Rz 5, wonach bei Wahl der Kontoform ein besonderer Ausweis des Jahresergebnisses sowie des Bilanzergebnisses zu erfolgen hat; *Justenhoven/Kliem/Müller* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 451 – mit Präferenz für die Staffelform; *Castan*, Rechnungslegung<sup>3</sup> 246 – mit Präferenz für die Kontoform; *Großfeld/Luttermann*, Bilanzrecht<sup>4</sup> Rz 1027; *Pöschke* in *Großkomm HGB*<sup>5</sup> § 243 Rz 28; *Kirsch/Hofbauer* in *Kirsch*, Rechnungslegung, 110. Lfg, Fach 3 Einführung



Rz 242; *Bertl/Kofler/Mandl*, Praxis<sup>4</sup> 41; *H. Torggler*, AnwBl 1988, 554; *Mandl* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 21. Lfg, § 200 Rz 144 mit dem relativierenden Hinweis, dass wohl aus Praktikabilitätsgründen und einfacheren Lesbarkeit der staffelförmig aufgebauten GuV der Vorzug zu geben ist; *Hirschler/Sulz/Schaffer* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 200 Rz 30f). Bei Wahl der Kontoform ist aber zu beachten, dass das Jahresergebnis gesondert auszuweisen und dann in der Folge durch Darstellung der Rücklagenbewegungen auf den Bilanzgewinn/-verlust überzuleiten ist (*Rohatschek/Leitner-Hanetseder* in *Zib/Dellinger*, UGB § 200 Rz 5). Bei Personengesellschaften ist die Angabe des Gesamtbetrages des Jahres- und des Bilanzergebnisses ausreichend. Es genügt eine gesonderte Darstellung der Entwicklung der Gesellschafterkonten in einem Zusatzblatt zur Bilanz (ebenso *Hirschler/Sulz/Schaffer* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 200 Rz 32; für die unechte Kapitalgesellschaft s AFRAC 18 [Dezember 2015] Rz 5a, 6).

### C. Gesamtkosten-/Umsatzkostenverfahren

- 5 Für Kapitalgesellschaften kann bei Aufstellung der GuV zwischen dem Gesamtkosten- und dem Umsatzkostenverfahren gewählt werden (§ 231 Abs 1). Grundsätzlich ist diese Wahlmöglichkeit auch für Nichtkapitalgesellschaften anzuerkennen, da das Gesetz von der Gleichwertigkeit beider Formen der Erfolgsrechnung ausgeht (so die hA, vgl *Justenhoven/Kliem/Müller* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 247 Rz 452; *Castan* in *Böcking et al*, Beck Hdr B 300 Rz 38; *Schulze-Osterloh*, ZHR 1986, 427; *Kirsch/Hofbauer* in *Kirsch*, Rechnungslegung, 110. Lfg, Fach 3 Einführung Rz 242; *Baetge/D. Fey/G. Fey/Klönne* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 243 Rz 66 [39. Lfg, Mai 2023]; *Mandl* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 21. Lfg, § 200 Rz 120). Es ist aber zu beachten, dass bei Kapitalgesellschaften die Gleichwertigkeit nur dadurch hergestellt wird, dass bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens mittelgroße und große Gesellschaften im Anhang zusätzlich die Angaben über den Personal- und Materialaufwand der Periode aufzunehmen sind (§ 238 Abs 1 Z 13). Diese wichtigen, zur Mindestgliederung der GuV nach dem Gesamtkostenverfahren zu zählenden Informationen sind deshalb auch bei allen anderen Unternehmern zu verlangen (also Kleinstkapitalgesellschaften, kleine Kapitalgesellschaften und auch jene Unternehmer, die nicht den Vorschriften für Kapitalgesellschaften unterliegen), wobei sie in eine Fußnote zu der nach dem Umsatzkostenverfahren aufgestellten GuV aufzunehmen sind (vgl auch *Rohatschek/Leitner-Hanetseder* in *Zib/Dellinger*, UGB § 200 Rz 8; *Mandl* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 21. Lfg, § 200 Rz 140; *Justenhoven/Kliem/Müller* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 247 Rz 453, die diese Angabe aber für den Materialaufwand nur in besonderen Einzelfällen verlangt).

### D. Mindestgliederung

- 6 Aus dem Verrechnungsverbot ist abzuleiten, dass ein Bruttoausweis zwingend geboten ist (hA vgl *Rohatschek/Leitner-Hanetseder* in *Zib/Dellinger*, UGB § 200 Rz 2; *H. Torggler*, AnwBl 1988, 554; *Egger/Samer*, SWK 1991 D 2; *Baetge/D. Fey/G. Fey/Klönne* in *Küting/Weber*, HB Rechnungslegung § 243 Rz 63; *Förschle/Kropp*, DB 1989, 1041; *Mandl* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 21. Lfg, § 200 Rz 109; *Justenhoven/Kliem/Müller* in *Beck Bil-Komm*<sup>13</sup> § 247 Rz 420, 461). Ebenso wie bei den Kapitalgesellschaften ist aber eine Verrechnung des Umsatzes mit Erlösschmälerungen und von Bestandszu- mit Bestandsabgängen zulässig (vgl *Castan* in *Böcking et al*, Beck Hdr B 300 Rz 36). Anerkannt ist auch durch die vorgegebene Darstellungsweise für die GuV, dass bei Erlösen aus Anlageverkäufen nur die Differenz zum Buchwert als Aufwand oder Ertrag darzustellen ist.
- 7 Entsprechend dem Zweck der GuV ist bei den Aufwendungen folgender Mindestausweis geboten: Bestandsminderungen, Materialaufwand, Personalaufwand, Abschreibungen auf Sach-

anlagen, sonstiger Aufwand, Zinsen und Steuern vom Ertrag. Die Erträge sind zumindest in Umsatzerlöse, Bestandserhöhungen (einschließlich aktivierter Eigenleistungen), sonstige betriebliche Erträge, Beteiligungserträge und Zinsenerträge aufzugliedern (vgl. *Castan*, Rechnungslegung<sup>3</sup> 247; *Justenhoven/Kliem/Müller* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 461; *Castan* in *Böcking et al*, Beck HdR B 300 Rz 46; s auch § 195 Rz 26 [*Ch. Nowotny*]). Diese Mindestgliederung ist va dann durch weitere Aufgliederung der Hauptposten auszuweiten, wenn durch besondere Ereignisse oder Maßnahmen gegenüber der Vorperiode die Vergleichbarkeit ansonsten nicht gegeben ist (zB erhebliche Aufwendungen oder Erträge aus Änderungen in der Rückstellungsposition oder aus Anlagenabgängen oder Zuschreibungen und Ähnliches). Eine Angabe der Vorjahreszahlen ist nicht geboten (vgl. *Hirschler/Sulz/Schaffer* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 200 Rz 25; aA *Castan* in *Böcking et al*, Beck HdR B 300 Rz 49; *Mandl* in *Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch zum RLG, 21. Lfg, § 200 Rz 109).

Wird die GuV nach dem Umsatzkostenverfahren aufgestellt, so sind zumindest die Umsatzerlöse, sonstige betriebliche Erträge, die Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen, die Vertriebskosten, die Verwaltungskosten, sonstige betriebliche Aufwendungen, Zinsenaufwand, Steuern vom Ertrag (sofern gegeben) sowie Erträge aus Beteiligungen (Finanzanlagen) und Zinsenerträge gesondert auszuweisen (vgl. *Castan* in *Böcking et al*, Beck HdR B 300 Rz 52). **8**

Bei Personengesellschaften ist bei Vergütungen der Gesellschaft an die Gesellschafter zu unterscheiden, ob ein echter Leistungsaustausch (wie zB bei einem Dienstverhältnis) oder eine Gewinnverwendung vorliegt (vgl. *Justenhoven/Kliem/Müller* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 435ff). Bei erheblichen Beträgen ist bei einem Leistungsentgelt an Gesellschafter ein gesonderter „davon-Ausweis“ beim zugehörigen Posten (zB Personalaufwand) zu verlangen. **9**

Probleme bereitet bei Personengesellschaften die Darstellung der Steuerbelastung. In der Position Steuern vom Ertrag sind nur die unternehmensbezogenen Steuern auszuweisen, nicht aber die persönliche Einkommen- oder Körperschaftsteuer der Gesellschafter (vgl. *Justenhoven/Kliem/Müller* in Beck Bil-Komm<sup>13</sup> § 247 Rz 425ff). Die im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters auftretenden Aufwendungen und Erträge scheinen nicht im Jahresabschluss der Gesellschaft auf. **10**

### III. IAS/IFRS

IAS 1 enthält auch für die Gewinn- und Verlustrechnung und die Darstellung des sonstigen Ergebnisses eine Liste von Posten, die zumindest gesondert angegeben werden müssen (vgl. *Wagenhofer*, IAS/IFRS<sup>6</sup> 459). Weder wird ein bestimmtes Format vorgegeben, noch zwischen Kapitalgesellschaften und anderen Rechtsformen unterschieden. Das nach den IFRS ermittelte Gesamtergebnis (comprehensive income) umfasst jedoch nicht nur Aufwendungen und Erträge, die als erfolgswirksamer Teil in die Ermittlung des Jahresgewinns bzw Jahresverlusts einfließen (IAS 1.88), sondern auch Erfolgsbestandteile, die dem sonstigen Ergebnis (other comprehensive income, kurz: OCI) zuzurechnen sind (IAS 1.90). Die Gewinn- und Verlustrechnung erfasst zumindest die Umsatzerlöse, Finanzierungsaufwendungen, Gewinn- und Verlustanteile an assoziierten Unternehmen bzw Joint Ventures, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, Steueraufwendung sowie einen gesonderten Betrag für die Gesamtsumme der aufgegebenen Geschäftsbereiche. Der Gewinn/Verlust ist aufzugliedern in Gewinn oder Verlust der Minderheiten sowie Gewinn oder Verlust der Eigentümer des Mutterunternehmens. Das sonstige Ergebnis der Periode betrifft va die aus unrealisierten Wertsteigerungen zu einer bewussten Durchbrechung des klassischen Realisationsprinzips (vgl etwa *K. Küting*, DB 2006, 1441, 1446) führenden Erträge, die häufig erfolgsneutral direkt im Eigenkapital erfasst werden (vgl *Grünberger*, IFRS 2023<sup>20</sup> 65; zu den einzelnen Sachverhalten, die solch eine GuV-

neutrale Erfassung nach sich ziehen, vgl etwa *Lübbig/Kühnel* in *Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger*, Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> § 2 Rz 146; *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg*, IFRS<sup>20</sup> § 2 Rz 97). Bei der Entscheidung für das Gesamtkosten- oder das Umsatzkostenverfahren soll jenes gewählt werden, welches für das jeweilige Unternehmen die besten, verlässlichsten und relevantesten Informationen liefert (vgl *Wagenhofer*, IAS/IFRS<sup>6</sup> 461). Somit soll das im Einzelfall aussagekräftigere gewählt werden (IAS 1.105). Zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen sind erforderlich, wenn sie für das Verständnis der Ertragslage relevant bzw wesentlich sind (vgl *Castan* in *Böcking et al*, Beck HdR B 300 Rz 103). Weder in der Gesamtergebnisrechnung (bzw in der separat aufgestellten GuV) noch im Anhang dürfen Erträge und Aufwendungen als außerordentlich gekennzeichnet werden (1.87). Vielmehr wird seitens des IASB klargestellt, dass auch außerordentliche Aufwendungen und Erträge als Ausfluss des „normalen“ Geschäftsrisikos des Unternehmens zu klassifizieren und entsprechend darzustellen sind (s hierzu BC60ff zu IAS 1; vgl ebenso *Castan* in *Böcking et al*, Beck HdR B 300 Rz 102; *Zülch/Fischer* in *MünchKomm BilR*, 5. Lfg, IAS 1 Rz 112; *Schönhofer* in *Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger*, Beck'sches IFRS-Handbuch<sup>6</sup> § 15 Rz 24). Im Regelfall erfolgt eine tiefere Gliederung der Aufwendungen und Erträge in den „notes“; zu berücksichtigen ist auch, dass die für die einzelnen Posten verwendeten Begriffe nicht mit jenen des UGB völlig deckungsgleich sind (vgl *Zülch/Fischer* in *MünchKomm BilR*, 5. Lfg, IAS 1 Rz 117ff).