

Die Ertragsalimentierungsformel im Lichte der jüngeren Rückstellungsjudikatur

Übergeordneter Bilanzierungsgrundsatz oder nur brauchbares „Werkzeug“?

VON MAG. GERNOT RESSLER*)

Bei der Bildung von Rückstellungen für in (u. U. ferner) Zukunft zu erfüllende Verpflichtungen stellt sich oft die Frage der Höhe des als Aufwand zu erfassenden Rückstellungsbetrages. Soll der gesamte Betrag der Rückstellung sofort aufwandswirksam eingestellt werden oder die Rückstellung in Übereinstimmung mit den in der Abschlussperiode erzielten „dazugehörigen“ Erträgen korrespondierend („aufbauend“) verteilt werden? Sehr oft tritt ein derartiges Problem bei Sachverhalten, die mit öffentlich-rechtlichen Auflagen (Stichwort: Umweltschutz) in Verbindung stehen, auf (z. B. Mülldeponien, Bergbaubetriebe, Atomkraftwerke etc.).¹⁾ Die jüngste VwGH- und BFH-Judikatur hat dazu einige Beispiele geliefert. Die Frage ist, wann und wie solche Aufwände in der Bilanz wirksam werden. Eine zentrale Rolle in spielt dabei die so genannte „Ertragsalimentierungsformel“, ein Instrument, dessen sich die Judikatur und Teile des Schrifttums zur Bestimmung der „wirtschaftlichen“ Zugehörigkeit von Aufwendungen bedienen.

Am Beginn sollte – in Grundzügen – das „Wie“ abgeklärt werden. Je nach Sachverhalt können solche „Verpflichtungen“ als Verbindlichkeitsrückstellung oder als Aufwandsrückstellung eingestellt werden. Es kommt allerdings genau auf den einzelnen Sachverhalt an, ob nun eine Verbindlichkeits- oder eine Aufwandsrückstellung erforderlich ist.

1. Wann ist eine Verbindlichkeits-, wann eine Aufwandsrückstellung zu bilden?

1.1. Verbindlichkeitsrückstellungen

Eine handels- und steuerrechtliche Verpflichtung zur Rückstellungsbildung für ungewisse Verbindlichkeiten kann unmittelbar aus einem einschlägigen Gesetz, einer Verordnung oder aus einem besonderen Verwaltungsakt einer Behörde hergeleitet werden, deren Verletzung mit Sanktionen oder anderen Verpflichtungen nach außen verknüpft sein kann.²⁾ Dem Grunde nach sind sie in der Abschlussperiode bereits bestehende bzw. wirtschaftlich verursachte Verpflichtungen nach außen. Sie sind gemäß § 198 Abs. 8 Z 1 HGB eindeutig als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten auszuweisen, wenn der Eintritt der Verbindlichkeit mit hinreichender Wahrscheinlichkeit bestimmt ist, man sich ihrem Eintritt wirtschaftlich nicht mehr entziehen kann³⁾ und die Verbindlichkeit auf ein bestimmtes Handeln in der Vergangenheit zurückzuführen ist. Die Stellung und Formulierung von Verbindlichkeitsrückstellungen in § 198 Abs. 8 Z 1 HGB gibt ihr die spezielle Aufgabe eines Korrekturpostens der Vermögenslage auf der Handelsbilanz und gewährleistet somit den richtigen Ausweis des Betriebsvermögens.

Auch im Steuerrecht sind solche Rückstellungen gem. § 9 Abs. 3 EStG dann zu bilden, wenn die öffentlich-rechtliche Verpflichtung ihre Ursache in einer Vor- oder in der Ab-

*) Mag. Gernot Ressler ist Assistent am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. Für die anregende Diskussion danke ich meinem Kollegen Mag. Patrick Weninger. Den Beitrag widme ich im Andenken an unseren akademischen Lehrer Univ.Prof. Dr. Wolfgang Gassner.

1) Natürlich gibt es gleichartig gelagerte Problemstellungen auch privatrechtlichen Charakters, auf diese wird jedoch nicht in diesem Aufsatz eingegangen.

2) Vgl. z. B. VwGH 10. 10. 1996, 94/15/0089, in D: BFH 8. 11. 2000, IR 6/96, BStBl. II Nr. 570/2001, zuletzt: BFH 25. 3. 2004, IV R 35/02, FR 2004, 1013 m. w. N.

3) Z. B. BFH 20. 3. 1980, BStBl. II 1980, 297, 3. 5. 1983, BStBl. II Nr. 572/1983.

schlussperiode hat oder bekannt wird.⁴⁾ Klassische Anwendungsfälle wären behördlich vorgeschriebene Baustellenabräumkosten⁵⁾ oder Wiederaufforstungskosten.⁶⁾ Dem Grunde nach ist dies schon bekannt; es besteht auch eine Verpflichtung nach außen. Da die dazugehörige rechtliche Verpflichtung nach außen wirtschaftlich in die Abschlussperiode gehört, kommt es auch zur Aufwandswirksamkeit in jener Periode.

1.2. Aufwandsrückstellungen

Anderes hingegen gilt bei Aufwandsrückstellungen gem. § 198 Abs. 8 Z 2 HGB. Diese Bestimmung trägt vorwiegend dem richtigen Ertragsausweis Rechnung: Dies gibt bereits der Wortlaut der Bestimmung wieder: „Solange ein Aufwand wirtschaftlich der Abschluss- oder einer Vorperiode zuzuordnen, seiner Eigenart genau umschrieben ist und dessen Eintritt als wahrscheinlich oder sicher gilt“, besteht handelsrechtlich⁷⁾ eine Bildungspflicht.⁸⁾

Der Aufwandsrückstellung liegt eine Verpflichtung nach innen⁹⁾ zugrunde. Ihr wird daher auch in der Betriebswirtschaftslehre eine Art „Vorsorgecharakter“ im Rahmen der betrieblichen Innenfinanzierung zugesprochen,¹⁰⁾ da sie für eine Ausschüttungssperre sorgt.

Ein typischer Anwendungsfall einer Aufwandsrückstellung zeigt sich bei jährlich vorgeschriebenen, aber unterlassenen Prüfungsmaßnahmen. Hier kann eine Aufwandsrückstellung deswegen gebildet werden, weil der Prüfungsaufwand wirtschaftlich der Abschlussperiode zurechenbar ist und ganz eindeutig mit den Periodenerträgen in Verbindung steht.

Dazu erging am 30. 10. 2003¹¹⁾ ein VwGH-Erkenntnis,¹²⁾ das sich genau mit dieser Thematik beschäftigt: Gehört der Aufwand in die Abschlussperiode oder in eine darauf folgende Periode? Dabei ging es nämlich um behördlich vorgeschriebene Überprüfungskosten für Erdöltanks. Um weiterhin Einkünfte erzielen zu können, mussten Erdöltanks innerhalb gewisser Intervalle behördlich überprüft werden, andernfalls würde ein Entzug der Betriebsanlagengenehmigung erfolgen.¹³⁾ Zwar entschied der VwGH sich in diesem Fall gegen eine (heute steuerlich irrelevante) Aufwandsrückstellung, auch nicht zugunsten einer Verbindlichkeitsrückstellung – dies war in keiner Weise Gegenstand der Diskussion –, sondern für eine Aktivierung der Kosten. Im entschiedenen Fall war die Aufwendung nicht vergangenheits- und – vor allem – nicht nach außen orien-

⁴⁾ Z. B. VwGH 16. 9. 1986, 86/14/0017; EStR 2000 Rz. 3313.

⁵⁾ VwGH 25. 2. 1954, 2959/51; AÖFV 1995/125, Pkt 1.1.

⁶⁾ VwGH 21. 10. 1986, 86/14/0021.

⁷⁾ Die Weiterführung des Betriebs ist vorausgesetzt.

⁸⁾ Nowotny/Tichy in *Straube*², § 198 Rz. 156; *Mayr*, Rückstellungen, 247 ff.

⁹⁾ Nowotny/Tichy in *Straube*², Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften², § 198 Rz. 155.; *Gassner*, Rückstellungen im Jahresabschluss, RWZ 1994, 220; *Wiedmann* in *Ebenroth/Boujong/Joost* (Hrsg.), HGB-Kommentar (2001) § 249, Tz. 62; *Mayr*, Rückstellungen (2004) 238 ff., spricht auch von „Innenrückstellungen“.

¹⁰⁾ Nowotny/Tichy in *Straube*², § 198 Rz. 155; *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung (2003) 108.

¹¹⁾ 99/15/0261.

¹²⁾ Die beschwerdeführende Partei war eine seit 1979 auf dem Gebiet der Erdölbevorratung tätige Gesellschaft. Die dafür notwendigen Vorrattanks mussten innerhalb von gewissen Intervallen im Rahmen von § 14 der Verordnung für brennbare Flüssigkeiten (kurz: VfB, BGBl. Nr. 240/1991) behördlich geprüft (alle sechs Jahre, spätestens aber 18 Jahre nach Inbetriebnahme oder unmittelbar nach mindestens einjähriger Nutzungsunterbrechung) bzw. geeicht werden (alle 10 Jahre). Andernfalls drohe ein Entzug der Betriebsanlagengenehmigung. Für die dafür entstehenden Aufwendungen wurde erstmals 1996 eine Instandhaltungsrückstellung auf Grund von Erfahrungswerten gebildet. Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertrat die Finanzbehörde die Ansicht, dass diese Rückstellung mangels wirtschaftlicher Verursachung nicht anzuerkennen sei.

¹³⁾ Besonders deutlich wurde dieser Aspekt, wenn nach mehr als einjähriger Stilllegung der Betriebsanlage eine „Sonderprüfung“ vonnöten war, denn nur dann durfte die Anlage wieder in Stand gesetzt werden.

tiert, sondern stand im Bezug mit in Zukunft eintretenden Erträgen, also für die Erhaltung der Einkunftsquelle.

Dieses Erkenntnis steht aber geradezu exemplarisch für folgende Vorgangsweise bei der Beurteilung von Aufwandsrückstellungen: Der VwGH löste diesen Sachverhalt mit der konsequenten Interpretation des Wortlautes des § 198 Abs. 8 Z 2 HGB, denn der Gedanke der Aufwandsrückstellung beruht durchwegs (aber nicht exklusiv) auf der sog. „Alimentierungsformel“ (oder „Alimentierungstheorie“),¹⁴⁾ wonach der (vorwiegend auf der dynamischen Bilanzauffassung basierende) zu Grunde gelegte periodenreine Gewinn nur dann zu Stande kommt, wenn Aufwendungen jener Periode zugeordnet werden, deren Erträge sie alimentieren.¹⁵⁾ In der Konsequenz bedeutet dies, dass die in der Periode erzielten Erträge als Maßstab dafür genommen werden, ob ein Aufwand in die dazugehörige Periode gehört oder nicht. Dieser Grundsatz wurde vom VwGH bei Rückstellungen schon seit langem¹⁶⁾ verfolgt und auch in diesem Fall konsequent angewendet. Diese Judikatur steht in engem Zusammenhang mit der Hervorhebung der periodenreinen Besteuerung¹⁷⁾ und deren Vorrang gegenüber der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften.¹⁸⁾ Dieser Vorrang ist dann entscheidend, wenn Fragen zwischen Gesamt- und Periodengewinnbesteuerung geklärt werden müssen.

2. Unterschiede zwischen VwGH- und BFH-Judikatur bei der Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen

Die Anwendung der Alimentierungsformel erfolgt m. E. in diesem Fall durchaus zu Recht, allerdings nur in Verbindung mit Aufwandsrückstellungen. Der Wortlaut des § 198 Abs. 8 Z 2 HGB deutet bereits auf eine Zuordnungs-Erfordernis der Aufwände hin.

Bei nach außen gerichteten Verbindlichkeits- und Verlustrückstellungen wäre eine derartige Alimentierungsformel aber nur schwer anzuwenden.¹⁹⁾ Der VwGH wendet aber die Alimentierungsformel auch bei Verbindlichkeitsrückstellungen mit genau derselben Legitimation wie bei Aufwandsrückstellungen an,²⁰⁾ nämlich jener, dass ein richtiger Vermögens- und Ertragsausweis nur dann zu Stande käme, wenn auch Verbindlichkeitsrückstellungen mit den alimentierenden Erträgen in Einklang gebracht werden. Welchem Ertrag ist die Verbindlichkeitsrückstellung (und die damit zusammenhängende Verpflichtung) zuzuordnen und nach welchem Schlüssel soll die zeitliche Verteilung der Aufwandswirksamkeit der Verbindlichkeitsrückstellung vorgenommen werden? Zu Ende gedacht, bedeutet dies, dass Verbindlichkeitsrückstellungen (etwa für zukünftige Entsorgungsverpflichtungen) aufbauend, also im Einklang mit den Periodenerträgen, gebildet werden müssen, wenn die Verpflichtung erst in mehreren Jahren erfüllt werden muss. Der Wortlaut des § 198 Abs. 8 Z 1 HGB weist *aber* nicht auf eine zwingende Kongruenz mit den Periodenerträgen wie in Z 2 hin. Zwar wurde oben schon darauf hingewiesen, dass die Bildung einer Rückstellung auf ein bestimmtes Handeln in der Vergangenheit (also in der Abschlussperiode oder davor) zurückgehen muss.²¹⁾ Dies ist durchwegs systemkonform, gibt aber nicht unbedingt einen Hinweis auf die Alimentierungsformel.

¹⁴⁾ Z. B. *Moxter*, FS-Döllerer, 456 f. (447); *derselbe*, Grundsätze, 102 ff.; *Kleinle in Hermann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, Anm. 222.

¹⁵⁾ Dazu kritisch z. B. *Konezny*, Die Abzinsung von Schulden in Handels- und Steuerbilanz (2004) 130 f.; *Barborka*, Altbekanntes Rückstellungen unter neuen Aspekten, RdW 2004, 508 ff.

¹⁶⁾ Z. B. VwGH 10. 10. 1955, 1847 und 1899/53; so auch 27. 3. 1996, 93/15/0223; 10. 10. 1996, 94/15/0089.

¹⁷⁾ VwGH 25. 11. 1999, 99/15/0194; zuletzt 29. 10. 2003, 2000/13/0090.

¹⁸⁾ VwGH 28. 3. 2000, 94/14/0165.

¹⁹⁾ *Konezny*, Abzinsung, 130 ff.; a. A. *Mayr*, Rückstellungen, 41 ff.

²⁰⁾ Vgl. z. B. VwGH 27. 11. 2001, 2001/14/0081; hier ging es um eine Verbindlichkeitsrückstellung aufgrund privatrechtlicher Verpflichtungen für die Provision eines Handelsvertreters. In seinen Grundaussagen ist das Erkenntnis aber durchwegs auf Verpflichtungen öffentlich-rechtlichen Charakters vergleichbar.

²¹⁾ Vgl. BFH 20. 3. 1980, BStBl. II Nr. 297/1980; 3. 5. 1983, BStBl. II Nr. 572/1983.

M. E. ist jedoch die gegenteilige Auffassung und Argumentation des 1. Senat des BFH seit dem Urteil vom 27. 6. 2001²²⁾ wesentlich schlüssiger und stichhaltiger: Dieser verwirft die Alimentierungsformel mit der Argumentation,²³⁾ dass das Imparitätsprinzip und das Vollständigkeitsprinzip bei Verbindlichkeitsrückstellungen anzuwenden seien und keinesfalls die Alimentierungsformel. Konsequenterweise muss der gesamte Rückstellungsbetrag sofort aufwandswirksam eingestellt werden und nicht mit den Periodenerträgen aufbauend, wie es der Lösungsweg des VwGH wäre. Das Vollständigkeitsprinzip geht deswegen vor, weil auf der Prämisse eines richtigen Vermögensausweises basierend, der BFH die aufwandswirksame Einstellung des gesamten Rückstellungsbetrages am Abschlussstag jener Periode fordert, wo die potenzielle Verbindlichkeit als wahrscheinlich oder sicher gilt. Das Gegenteil hätte somit einen unvollständigen Vermögensausweis hervorgerufen. Das Imparitätsprinzip wiederum deswegen, weil es sich dabei um einen Aufwand handelt, der gemäß GoB bereits vor der Realisation in der Bilanz berücksichtigt werden muss, also der volle Betrag, ganz unabhängig von der Ertragsalimentierung – es handelt sich ja auch nicht bei einer Verbindlichkeitsrückstellung um einen Gewinnkorrekturposten, sondern um einen Vermögenskorrekturposten.

Das Going-Concern-Prinzip sowie das Gebot der True and Fair View in der Generalnorm wurden vom BFH vorausgesetzt. Das muss deswegen betont werden, weil fälschlicherweise die Annahme besteht, dass Going Concern und die Alimentierungsformel unbedingt im Einklang miteinander stehen müssten. Folglich wäre nur bei geplanter Nicht-Weiterführung des Betriebes der volle Rückstellungsbetrag aufwandswirksam einzustellen. Doch der BFH negiert genau das gänzlich: Trotz der Weiterführung des Betriebes erfordert die Stellung der Verbindlichkeitsrückstellung in der Systematik des HGB als Vermögenskorrektivum²⁴⁾ (und nicht als Gewinnkorrektivum) eine sofortige aufwandswirksame Bildung des gesamten Rückstellungsbetrages, es muss somit völlig unabhängig von der Ertragsalimentierung bestehen. Ganz egal, ob der Betrieb weiterarbeitet oder nicht, die Stellung in der Gesetzssystematik der Verbindlichkeitsrückstellung verlangt den sofortigen vollen aufwandswirksamen Ausweis.

Auch die Forderung des True-and-Fair-View-Grundsatzes, der sich in Österreich in § 195 und 222 HGB befindet, nach Ausweis einer richtigen Vermögens- und Ertragslage steht dem (der BFH-Argumentation folgend) offenbar nicht entgegen.

Ein anderer Erklärungsversuch für das Ergebnis des BFH könnte von einer etwas anderen Interpretationsweise der Bilanz abgeleitet werden, wonach Vermögensgegenstände als positives und Schulden als negatives Nutzenpotenzial angesehen werden.²⁵⁾ Denkt man diese Interpretationsweise konsequent zu Ende, so hat sich der BFH wohl in diesem Zusammenhang für den vollständigen Ausweis des „negativen oder positiven“ Nutzenpotenzials ausgesprochen. Im Zusammenhang mit dem „negativen Nutzenpotenzial“ kann man durchwegs „Wegschaffungskosten“ in Verbindung bringen, also den gesamten (u. U. abgezinsten) Betrag, den der Käufer des Betriebes ansetzen

²²⁾ I R 45/97, DB 2001, 1698; genauer Sachverhalt: In einem Säge- und Spanplattenwerk war eine Spänetrocknungsanlage in Betrieb, die nach einer behördlichen Anordnung innerhalb von drei Jahren umzurüsten war. Die betreibende Firma bildete für diese Anpassungsverpflichtung eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, welche von der Finanzbehörde nicht anerkannt wurde. Die Finanzbehörde berief sich auf ein Schreiben des dBMF (DB 1988, 2279), wonach in solchen Fällen derlei Rückstellungen nicht zu bilden seien, weil die Verpflichtung nicht an das Betreiben der Anlage vor dem Ablauf der gesetzten Frist anknüpfe, sondern ihren eigentlichen wirtschaftlichen Bezug erst in der Zukunft finde.

²³⁾ Zur Anwendung von Realisations- und Imparitätsprinzip in diesem Fall gibt es aber ein widersprechendes Schrifttum, vgl. *Kothes*, Recht so: Der I. BFH-Senat schafft Ordnung im ungewissen Rückstellungsterrain für öffentlich-rechtliche Anpassungsverpflichtungen, DB 2001, 1849 ff.; Replik dazu: *Siegel*, Anpassungsrückstellungen aus der Sicht des I. Senats des BFH und aus Sicht der GoB, DB 2002, 707 ff.

²⁴⁾ Zum Zweck von Rückstellungen: *Nowotny/Tichy* in *Straube*², § 198, Tz. 122.

²⁵⁾ *Förschle/Scheffels*, Die Bilanzierung von Umweltschutzmaßnahmen aus bilanztheoretischer Sicht, DB 1993, 1197.

würde, wenn er die Schuld mit übernehmen würde.^{26, 27)} Genau das verlangt das Gesetz bei Verbindlichkeitsrückstellungen: Mit einem Ausweis nach Ertragsalimentierung wäre dem nicht Folge geleistet. Folglich führt auch diese Interpretation zum selben Ergebnis.

Im Ergebnis sind also laut jüngerer BFH-Judikatur zumindest Verbindlichkeitsrückstellungen unabhängig von ihrer Ertragsalimentierung zu bilanzieren.²⁸⁾

Bilanztheoretisch lässt sich das so darstellen, dass der BFH bei Verbindlichkeitsrückstellungen einer eher statisch auszulegenden Betrachtungsweise folgt²⁹⁾ (der richtige Vermögensausweis steht im Vordergrund). Denn Vollständigkeits- und Imparitätsprinzip sind – wenn auch nicht eindeutig – im bilanztheoretischen Schrifttum eher statisch, das Periodisierungsprinzip (und in diesem Zusammenhang auch die Alimentierungsformel) eher dynamisch besetzt³⁰⁾ (der richtige Ertragsausweis steht im Vordergrund), wengleich auch durchwegs Vorsicht bei solchen betriebswirtschaftlichen Interpretationsansätzen geboten ist, denn „die“ eindeutige statische oder dynamische Bilanz gibt es in Wahrheit nicht. Fast alle Bilanzposten können nämlich sowohl statisch als auch dynamisch ausgelegt werden. Deswegen kann man solche betriebswirtschaftlichen Reintheorien lediglich als eine Art „Gradmesser“ der momentanen Gesetzgebung und Judikatur verwenden.

3. Ist die Alimentierungsformel ein „übergeordneter Bilanzierungsgrundsatz“?

Das Argument, mit dem die Alimentierungsformel oben in Verbindung mit Verbindlichkeitsrückstellungen kritisiert wurde (bei § 198 Abs. 8 Z 1 HGB bzw. § 249 Abs. 1 Z 1 dHGB kommt es nicht auf die Periodisierung, sondern primär auf den richtigen Vermögensausweis an), muss bei Aufwandsrückstellungen von einer anderen Seite beleuchtet werden: Hier trifft m. E. in der Tat eine gewisse Periodisierungsfunktion zu,³¹⁾ weil dies der Wortlaut des § 198 Abs. 8 Z 2 HGB, wie schon oben erläutert wurde, fordert.

Die Alimentierungsformel spielt folglich sehr wohl eine Rolle für Aufwandsrückstellungen.³²⁾ Zwar dürfen seit dem Steuerreformgesetz 1993³³⁾ gem. § 9 EStG³⁴⁾ Aufwandsrückstellungen nach Ansicht von Judikatur und dem Großteil des Schrifttums für steuerliche Zwecke nicht mehr gebildet werden,³⁵⁾ das heißt aber noch lange nicht, dass sie nur für die Handelsbilanz eine Rolle spielen. Das nachstehende Erkenntnis liefert einen Beweis dafür, dass die Alimentierungsformel trotzdem in einer anderen Form auch in

²⁶⁾ Zu „Wegschaffungskosten“: z. B. *Konezny*, Abzinsung, 105 f.

²⁷⁾ Auch hier sei nochmals angemerkt, dass Going Concern in den Überlegungen mitberücksichtigt ist.

²⁸⁾ Da aber im Urteil fraglich war, ob es sich dabei um einen aktivierungspflichtigen Erweiterungsaufwand handelte, entschied der BFH in der Sache nicht ganz und wies diese Frage an das zuständige Finanzgericht zurück. Aus bilanztheoretischer Sicht ändert das aber nichts: Eine Aktivierungspflicht wäre einer Erweiterung des positiven Nutzenpotentials gleichzusetzen, eine Pflicht zur Rückstellungsbildung einer Verminderung des negativen Nutzenpotentials in Form einer Passivierung der gesamten „Wegschaffungskosten“ (von einer allfälligen Berücksichtigung der Komponente Zeit in Form einer Abzinsung sei hier abgesehen).

²⁹⁾ *Altenburger*, SWK-Heft 14/1976, Seite A I 135; *Döllerer*, BB 1968, 637; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, § 249, Tz. 68 f.

³⁰⁾ Dazu *Seicht*, Bilanztheorien (1982); *derselbe*, Steuerrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften in bilanztheoretischer Sicht, GesRZ 2003, 59 (62); *Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht⁶ (1987) 81 ff.

³¹⁾ *Adler/Düring/Schmaltz*, § 249, Tz. 140 und 142; *Konezny*, Abzinsung, 131, weist darauf hin.

³²⁾ *Mayr*, Rückstellungen, 247 ff.

³³⁾ BGBl. Nr. 818/1993.

³⁴⁾ Dazu kritisch: *Gassner* in *Bertl/Egger/Gassner/Lang* (Hrsg.), Verlustvorsorgen, Die Maßgeblichkeit von Verlustvorsorgen des Handelsrechts im Steuerrecht und deren Grenzen, 120 ff.

³⁵⁾ Wengleich die Judikatur des VwGH im Zusammenhang mit der Periodengewinnermittlung möglicherweise im Widerspruch mit dem Verbot der Aufwandsrückstellung im Steuerrecht steht, da ja gerade sie einen periodengerechten Gewinn ermitteln sollte und deswegen auf jeden Fall betriebswirtschaftlich für einen richtigen Periodenausweis erforderlich ist (vgl. *Seicht*, GesRZ 2003, 62).

der Steuerbilanz eine Rolle spielt, denn die Alimentierungsformel wird gewissermaßen als „Maßstab“ dafür angewendet, ob Aufwendungen im Zusammenhang mit den Erträgen der Abschlussperiode stehen oder erst mit solchen einer späteren.

Als Beispiel dafür dient abermals das VwGH-Erkenntnis vom 30. 10. 2003: Da die Prüfungskosten lediglich zukünftige Erträge alimentierten, der Beschwerdeführer also erst nach Erlangung eines positiven Prüfungsergebnisses die Betriebsanlagen weiterführen und die in der nächsten Periode realisierten Erträge erzielen konnte, scheidet auch handelsrechtlich die Möglichkeit der Bildung einer Aufwandsrückstellung nach Anwendung der Alimentierungsformel aus.³⁶⁾ Man stand in diesem Sachverhalt lediglich vor der Frage, wann der Aufwand wirksam wird, also entweder in Form einer Aufwandsrückstellung oder in Form aktivierungspflichtiger Herstellungskosten. Im Ergebnis also kam man hier zu einem brauchbaren Resultat. Diese aktivierungspflichtigen Herstellungskosten sind natürlich auch für die Steuerbilanz maßgeblich.

Wäre aber der Sachverhalt so gelagert gewesen, dass von Anfang an schon eine Verbindlichkeitsrückstellung erforderlich wäre (wenn beispielsweise eine tatsächliche Außenverpflichtung bestanden hätte), so würde die Alimentierungsformel zu keinem sachgemäßen Ergebnis führen.

Zusammenfassend kann man daher m. E. die Alimentierungsformel als ein „Werkzeug“ zur Bildung oder Nichtbildung einer handelsrechtlich gebotenen und steuerrechtlich verbotenen Aufwandsrückstellung heranziehen,³⁷⁾ ob also § 198 Abs. 8 Z 2 HGB zur Bildung einer Aufwandsrückstellung zum Tragen kommt oder nicht. Die Anwendung der Alimentierungsformel führt im Zusammenhang mit Aufwandsrückstellungen durchaus zu brauchbaren Resultaten. Hierbei ist dem VwGH durchaus zuzustimmen.

Aber selbst dann ist die Alimentierungsformel nicht unumstritten, da man sie nicht verallgemeinern kann,³⁸⁾ ganz im Gegenteil: Auch im Zusammenhang mit Aufwandsrückstellungen wird sie durchaus umstritten bleiben, weil es immer einen Graubereich bei der Zuordnung von Aufwendungen zu bestimmten Perioden geben wird. Der alleinige Umstand, dass sie zur Beurteilung dieses einzelnen Sachverhaltes zu einem praktikablen Ergebnis führte, macht sie m. E. nicht zu einem übergeordneten Bilanzierungsgrundsatz.³⁹⁾ Zwar wurde in den erwähnten Beispielen die Alimentierungsformel passend angewendet, dennoch sind die Fälle oft einfach zu verschieden gelagert, als dass man die Alimentierungsformel nun wirklich überall anwenden kann. Wie bereits erwähnt, ist sie eben nur ein Werkzeug im Umgang mit Aufwandsrückstellungen, bei dessen Einsatz Vorsicht geboten ist. Es kann keineswegs in jedem Einzelfall als Argumentationsbasis dienen.

Dem etwas „schalen Beigeschmack“ der Willkür, nämlich dass man sie je nach erwünschtem Ergebnis aus dem „Werkzeugkasten“ nimmt und einsetzt, könnte zum Teil einerseits mit der von *Nowotny/Tichy*⁴⁰⁾ geforderten strengen Auslegung der Passivierungsvoraussetzungen (sodass man wirklich von Fall zu Fall gesondert beurteilt) und andererseits mit der Prämisse entgegnet werden, dass bei der handelsrechtlichen Gewinnermittlung eines „ordentlichen Kaufmannes“ ohnehin von einer verlässlichen

³⁶⁾ Zu Rückstellungen für Großwartungen bei Flugzeugen: BFH 19. 5. 1987, VIII R 327/83, BStBl. II Nr. 848/1987; FG Köln, 22. 10. 1997, 12 K 7327/94, EFG 1998, 503.

³⁷⁾ Wo im ersten Beurteilungsschritt die Möglichkeit einer Verbindlichkeitsrückstellung mangels Außenbezug ausgeschlossen wurde.

³⁸⁾ *Nowotny/Tichy* in *Straube*², § 198, Rz. 159.

³⁹⁾ BFH, 27. 6. 2001, I R 45/97, DB 2001, 1700, hier wird die Eigenschaft der Alimentierungsformel als kodifizierter Bilanzierungsgrundsatz gänzlich verworfen. Diese Rechtsprechung wurde auch in späteren Urteilen weiter verfolgt (z. B. BFH 25. 3. 2004, IV R 35/02, FR 2004, 1013 ff.; 19. 11. 2003, I R 77/01, BFH-NV 2004, 271 ff.), vgl. auch: *Konezny*, Abzinsung, 130; a. A. *Mayr*, Rückstellungen, 41 ff.

⁴⁰⁾ Vgl. *Nowotny/Tichy* in *Straube*², § 198, Rz. 155.

(pagatorischen) Kostenrechnung auszugehen ist⁴¹⁾ (sodass der betragsmäßigen Willkür Einhalt geboten wird). Denn ohne diese Prämisse wäre die Vorgehensweise in Verbindung mit der Herstellungskosten-Ermittlung und deren Aufteilung in fixe und variable, Einzel- und Gemeinkosten (Aufwendungen) und Periodisierung nicht anwendbar. Genau diese Prämisse lässt auch auf einen kausalen Zusammenhang zwischen Erträgen und dazugehörigen Aufwänden schließen. Auf der Passiva – und somit für Aufwandsrückstellungen – muss die Prämisse natürlich auch Geltung haben, nur eben mit umgekehrten Vorzeichen.⁴²⁾ In der Folge muss auch die Höhe der Aufwandsrückstellung genauso den Kriterien einer verlässlichen Kostenrechnung entsprechen wie die Höhe aktivierter Herstellungskosten.

Als abschließendes Beispiel (aber auch mit Anwendung der Alimentierungsformel) kann noch das VwGH-Erkenntnis vom 26. 5. 2004 (2000/14/0181)⁴³⁾ angeführt werden: Hierbei ging es um Aufwandsrückstellungen eines Zementbetriebes, die deswegen gebildet wurden, weil in den nächsten Perioden im Tagbau taubes Gestein entfernt („Rückstellung für Abräumkosten“) und das Abbaugelände erweitert werden musste („Rückstellung für Rohstoffsicherung“). Losgekoppelt von der Diskussion um die steuerliche (Nicht-)Relevanz von Aufwandsrückstellungen (die Tatsache, dass keine Außenverpflichtung vorlag und auch keine Verbindlichkeitsrückstellung möglich war, wurde auch von der beschwerdeführenden Partei erkannt)⁴⁴⁾ stellte sich abermals die Frage der Periodisierung der Aufwendungen.⁴⁵⁾ Zur Beurteilung des Sachverhaltes wandte der VwGH die Alimentierungsformel an. In diesem Zusammenhang erkannte der VwGH, dass es sich dabei um Aufwendungen handelte, die wirtschaftlich nicht in die Abschlussperiode oder in davor liegenden Perioden gehörten (§ 198 Abs. 8 Z 2 HGB); für die Bildung einer Aufwandsrückstellung müsste nämlich der Aufwand vergangenheitsorientiert sein. Das Gegenteil war jedoch der Fall: Hier handelte es sich um eine Rückstellung vorweggenommener Abraumbeseitigungskosten; die Aufwendungen alimentierten künftige Erträge (in Form des künftig abgebauten Gesteins) und gehörten lt. VwGH nicht in die Abschlussperiode. Folglich gehörten diese Kosten erst in die nächste Periode und wären dann allenfalls als Herstellungskosten des in der Zukunft zu gewinnenden Gesteins zu aktivieren (folglich „zukunftsorientiert“). Anders ausgedrückt: Der Gegenwert der Aufwände ist in den Leistungsprozess der Abschlussperiode noch nicht eingegangen. Die Aktivierung der Herstellungskosten bewirkt eine Verlagerung der Aufwände in eine spätere Periode in Form der Abschreibung.⁴⁶⁾ Nur wenn diese Abrumarbeiten rückständig gewesen wären, wäre eine Passivierung geboten.⁴⁷⁾

Auch im Zusammenhang mit öffentlich-rechtlichen Vorschriften ergeben sich derartige Fallkonstellationen.⁴⁸⁾ Man stelle sich nur öffentlich-rechtliche Vorschriften vor, die dem Steuerpflichtigen auftragen, seine Anlage so zu adaptieren, dass es zu einer wesent-

⁴¹⁾ Vgl. *Gassner/Lahodny-Karner/Urtz* in *Straube*², § 203, Tz. 8 und 27.

⁴²⁾ Vgl. *Moxter*, Grundsätze, 171 ff.

⁴³⁾ Genauer Sachverhalt: Eine in der Zementproduktion tätige KG baut das dazu benötigte Gestein seit 1904 im Tagbau ab. 1992 ergab sich nach Probebohrungen, dass ca. 400 000 Tonnen taubes Gestein abgetragen werden müssen, um wieder zum darunter liegenden Kalkgestein zu kommen. Die KG plante, es in den Jahren 1994 bis 1998 zu entfernen. Um die dazu anfallenden Kosten (Bohr-, Spreng- und Abtragekosten) in der Bilanz zu antizipieren, bildete die KG im Jahresabschluss 1992 eine „Rückstellung für Abräumkosten“. Außerdem wurde eine Erweiterung des Abbaugeländes notwendig, weshalb 1993 eine „Rückstellung für Rohstoffsicherung“ gebildet wurde, die Maschinenanschaffungen, Rodungs- und Wegebaukosten enthält. Die beschwerdeführende Partei berief sich auf einen Teil der Lehre, wonach Aufwandsrückstellungen, solange sie auf den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßen Buchführens basieren, über die Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 EStG auch in der Steuerbilanz zu berücksichtigen seien. Von Seiten der Finanzverwaltung wurde dies bei beiden Rückstellungen abgelehnt.

⁴⁴⁾ Aber auch hier gibt es durchwegs Abgrenzungsprobleme, dazu *Christiansen* in *Bertl/Egger/Gassner/Lang* (Hrsg.), *Verlustvorsorgen*, 214 f.

⁴⁵⁾ Dazu *Wiedmann* in *Ebenroth/Boujong/Joost*, § 249, Tz. 69.

⁴⁶⁾ Dazu *Seicht*, *Bilanztheorien*, 144.

⁴⁷⁾ VwGH 23. 5. 1966, 1829/65.

⁴⁸⁾ Dazu *Adler/Düring/Schmaltz*, § 249, Tz. 122 ff.

lichen Verbesserung der Eigenschaften der Anlage kommt und dadurch die Kriterien der aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten erfüllt sind. Auch hier werden unter Anwendung der Alimentierungsformel Aufwendungen in eine spätere Periode verlagert.⁴⁹⁾

4. Zusammenfassung

Die jüngere Rechtsprechung des VwGH und des BFH im Zusammenhang mit Verbindlichkeitsrückstellungen zeigt unterschiedliche Tendenzen. Während der BFH (m. E. richtigerweise) einen vollen aufwandswirksamen Ansatz der Rückstellung bereits im ersten Jahr der Verursachung vertritt und im Ergebnis der statischen Bilanzauffassung den Vorzug gibt, folgt der VwGH weiterhin der dynamischen Auffassung, indem er auch bei Verbindlichkeitsrückstellungen die Alimentierungsformel vertritt. Auch im Schrifttum herrscht Uneinigkeit darüber, wie letztendlich derartige Rückstellungen zu behandeln sind. Einerseits ließe sich die Alimentierungsformel aus den GoB auch im Zusammenhang mit Verbindlichkeitsrückstellungen herauslesen, andererseits wird argumentiert, dass dies gerade nicht möglich ist und nicht Sinn und Zweck der gesonderten Aufzählung der Rückstellungen im § 198 Abs. 8 HGB ist.

Zu sachgerechten Ergebnissen kann die Alimentierungsformel aber bei einer anderen Rückstellungsart führen; und zwar bei (steuerrechtlich nicht anerkannten) Aufwandsrückstellungen. Denn hier kann man deutlich die Periodisierungsfunktion (und die damit verbundene Anwendung der Alimentierungsformel) der Rückstellung erkennen. Im Zusammenhang mit Aufwandsrückstellungen bietet sie ein gutes Instrument zur Zuordnung von Aufwendungen mit Erträgen (und auch zur periodengerechten Passivierung oder Aktivierung). Gestützt werden kann das durchwegs mit der Prämisse einer zuverlässigen Kostenrechnung und der im Schrifttum geforderten engen Auslegung der Passivierungskriterien (und letztlich der Generalnorm gem §§ 195 und 222 HGB). Jedoch sollte m. E. die Alimentierungsformel nicht als übergeordneter Bilanzierungsgrundsatz dargestellt werden, sondern eben nur als ein „Werkzeug“, das nur im Einklang mit der Anwendung anderer Bilanzierungsgrundsätze zu einem brauchbaren Ergebnis führen kann.

⁴⁹⁾ So auch BFH 27. 6. 2001, I R 45/97, DB 2001, 1700; 19. 5. 1987, VIII R 327/83, BStBl. II Nr. 848/1987; FG Köln, 22. 10. 1997, 12 K 7327/94, EFG 1998, 503, m. w. N.; *Förschle/Scheffels*, DB 1993, 1198 f.