



**universität
wien**

**Fakultät für
Wirtschaftswissenschaften**

Institut für Betriebswirtschaftslehre
Lehrstuhl für Externes Rechnungswesen
(Revision und Treuhand)
Prof. Dr. Otto A. Altenburger
Oskar-Morgenstern-Platz 1
A-1090 Wien

T +43 (1) 4277-381 30, -381 22
F +43 (1) 4277-8381 30
otto.altenburger@univie.ac.at
<http://extrw.univie.ac.at>

An das
Bundesministerium für Justiz
Museumstraße 7
1070 Wien

Wien, 21. Oktober 2014

BMJ-Z10.075/0008-I 7/2014

**Stellungnahme zum Entwurf eines Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014
(RÄG 2014)**

Sehr geehrte Damen und Herren!

Für die Übermittlung dieses Gesetzesentwurfs und die Einladung, dazu Stellung zu nehmen, bedanke ich mich herzlich. Entsprechend meiner Funktion als Professor für Betriebswirtschaftslehre beschränke ich meine Stellungnahme auf jene drei Punkte, zu denen sich eindeutige wissenschaftlich fundierte Aussagen treffen lassen (während dies für die meisten Diskussionspunkte, etwa welchen Rechtsträgern welche Pflichten auferlegt oder welche Wahlrechte gewährt werden sollen, nicht zutrifft). Naturgemäß halte ich diese drei Punkte für besonders wichtig und ersuche höflich darum, meiner Stellungnahme Rechnung zu tragen.

Viele weitere Anregungen, darunter auch zahlreiche Vorschläge für redaktionelle Detailverbesserungen, habe ich in die Beratungen zur gemeinsamen Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer eingebracht; dabei habe ich feststellen können, daß verschiedenen Kolleg(inn)en und mir zum Teil die gleichen Punkte aufgefallen sind.

Für eine Erörterung der aufgeworfenen Fragen stehe ich sehr gerne zur Verfügung.

1. Begriff „beizulegender Wert“ (§ 189a Z 3 UGB)

Die vorgesehene Definition umschreibt den steuerlichen „Teilwert“. Dieser Wert ist wissenschaftlich unhaltbar, weil man nicht zugleich eine Einzel- und eine Gesamtbewertung vornehmen kann. Wird ein Gesamtkaufpreis für ein Unternehmen auf die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden aufgeteilt, verbleibt kein Restbetrag; einen Geschäfts- bzw. Firmenwert kann es dann nicht geben. Freilich läßt sich eine solche Aufteilung gar nicht auf objektiv nachvollziehbare Weise, sondern nur willkürlich vornehmen und kommt für richtlinienkonforme Abschlüsse ohnehin keinesfalls in Betracht, weil die Rechnungslegungsrichtlinie eine Einzelbewertung vorschreibt.

Lösungsvorschlag: Streichung der Wortfolge „im Rahmen des Gesamtkaufpreises“. Wenn diese Streichung *gleichzeitig* auch in § 6 EStG (und § 12 BewG) vorgenommen würde, könnte das angestrebte Ziel einer Vereinheitlichung von Unternehmens- und Steuerrecht erreicht werden. Dies kann nur auf befriedigende Weise gelingen, wenn Unternehmens- und Steuerrecht zum gleichen Zeitpunkt *geändert* werden, damit die Interpretation im Unternehmensrecht nicht einseitig von der steuerlichen Literatur und Judikatur geprägt wird. Die Gelegenheit einer Änderung des Teilwertbegriffs im Steuerrecht sollte auch genützt werden, um weitere diesbezügliche Widersprüche zu beseitigen (so soll der Teilwert gemäß § 9 Abs. 5 EStG 1988 abgezinst werden, obwohl er ein Stichtagswert ist).

2. Aufwandsrückstellungen (§ 198 Abs. 8 Z 2 UGB)

Die Einschränkung der Aufwandsrückstellungen auf bestimmte Sachverhalte ist wissenschaftlich unhaltbar (und außerdem richtlinienwidrig). Eine solche Einschränkung stellt eine politische Entscheidung dar, die man dem Steuergesetzgeber zugestehen kann, die aber für die unternehmensrechtliche Rechnungslegung fehl am Platz ist. In dieser sollten alle Aufwendungen bis zum jeweiligen Abschlußstichtag erfaßt werden, also auch Aufwandsrückstellungen. Zu diesen Rückstellungen kursieren bedauerlicherweise viele Mißverständnisse; zu deren Aufklärung erlaube ich mir, auf meinen beiliegenden kurzen Beitrag zu verweisen.

Lösungsvorschlag: Beibehaltung des derzeitigen Gesetzestextes; allenfalls Aufhebung des zweiten Satzes, wenn dieser wegen seiner Unbestimmtheit als zu unbefriedigend empfunden wird.

3. Gemeinkosten im Rahmen der Herstellungskosten (§ 203 Abs. 3 zweiter Satz UGB)

Aufgabe der „Herstellungskosten“ ist die erfolgsneutrale Abbildung von Herstellungsvorgängen (analog zu den „Anschaffungskosten“ für Anschaffungsvorgänge); durch eine (Anschaffung oder) Herstellung allein soll rechnerisch weder ein Gewinn noch ein Verlust entstehen. Dieses Ziel wird erreicht, wenn jene (aufwandsgleichen) Kosten aktiviert werden, die durch die Herstellung entstehen. Genau dies verlangt § 203 Abs. 3 *erster Satz* UGB. Bei den genannten Kosten handelt es sich um Material- und Fertigungseinzelkosten sowie jene Material- und Fertigungsgemeinkosten, die dem hergestellten Vermögensgegenstand direkt (unmittelbar) zugerechnet werden können, also sämtliche variablen und *bestimmte* fixe Gemeinkosten (z.B. die Miete für eine eigens zur Herstellung dieses Vermögensgegenstandes angemietete Halle). Es läßt sich wissenschaftlich eindeutig belegen (und anhand von Beispielen zeigen), daß Herstellungsvorgänge nur dann erfolgsneutral abgebildet werden, wenn genau die angeführten Kosten aktiviert werden. (Auch Egger/Samer/Bertl – in den Erläuterungen zum Entwurf zitiert – fordern keinen Verstoß gegen diese Erkenntnis.)

Der geltende Text des § 203 Abs. 3 *zweiter Satz* UGB erlaubt Abweichungen von der Erfolgsneutralität in beide Richtungen, Art. 2 Z 7 der Rechnungslegungsrichtlinie – hinsichtlich Abweichungen nach unten unklar formuliert – jedenfalls Abweichungen nach oben, d.h. die Einrechnung nur mittelbar zurechenbarer (fixer) Gemeinkosten. Im Ausmaß der Aktivierung dieser Kosten wird ein Gewinn durch die Herstellung ausgewiesen, was betriebswirtschaftlich falsch ist, dem Grundsatz der Vorsicht widerspricht (weil dieser Gewinn nicht realisiert = „verwirklicht“ ist, vgl. § 201 Abs. 2 Z 4 lit. a UGB) und daher den Gläubigern schadet; außerdem eröffnet diese Aktivierungsmöglichkeit Manipulationsspielräume, weil eine mittelbare Zurechnung nie objektiv, sondern nur willkürlich erfolgen kann.

Obwohl die entsprechende Bestimmung in § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 und sogar die Einkommensteuerrichtlinien problemlos im Sinne der dargestellten betriebswirtschaftlich richtigen Lösung gelesen werden können (was übrigens auch auf § 255 Abs. 2 zweiter Satz dHGB zutrifft), werden sie regelmäßig so ausgelegt, als müßten alle fixen Material- und Fertigungsgemeinkosten aktiviert werden, und es ist verständlich, daß Fiskus und Unternehmen daran interessiert sind bzw. sein können, möglichst hohe Ergebnisse auszuweisen, IAS 2.12 auch im Rahmen des UGB zu folgen oder unternehmens- und steuerrechtlich einheitlich vorzugehen. Die betriebswirtschaftlich korrekte Herstellungskostenermittlung sollte aber *nicht verboten* werden.

Lösungsvorschlag: „Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der dem einzelnen Vermögensgegenstand nur mittelbar zurechenbaren Material- und Fertigungsgemeinkosten eingerechnet werden.“

Diese Fassung des § 203 Abs. 3 zweiter Satz UGB würde sicherstellen, daß – im Gegensatz zur derzeitigen Rechtslage – alle unmittelbar zurechenbaren (variablen und fixen) Material- und Fertigungsgemeinkosten eingerechnet werden müssen, also den betriebswirtschaftlich korrekten Wert als Untergrenze vorsehen, und die Höherbewertung wie bisher erlauben. Die Einschränkung auf Material- und Fertigungsgemeinkosten fehlt im vorliegenden Entwurf; dieser ordnet – wohl unbeabsichtigt – auch die Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten an. Umgekehrt erscheint die vorgesehene Einschränkung auf den Zeitraum der Herstellung nicht notwendig (obwohl sie nicht falsch ist), weil sie durch die Einschränkung auf „angemessene Teile“ abgedeckt ist. Der anschließende *dritte Satz*, der sich lediglich auf nur mittelbar zurechenbare fixe Gemeinkosten beziehen kann, bekräftigt diese Einschränkungen; das Wort „dürfen“ in diesem Satz – das laut Entwurf nicht geändert werden soll, obwohl es in Widerspruch zu einer Ansatzverpflichtung für alle fixen Gemeinkosten steht – setzt die hier vorgeschlagene Formulierung für den zweiten Satz logisch stimmig fort.

Mit verbindlichen Empfehlungen



Anlage erwähnt

Jahrbuch für Controlling und Rechnungs- wesen 2014

Controlling
Bilanzierung
Unternehmensbewertung
Governance

von
o. Univ.-Prof. Dr. Gerhard Seicht† (Hrsg.)

Jahrgang 2014 herausgegeben von
Ass.-Prof. Dr. Otto Janschek

Aufwandsrückstellungen – wofür und warum?

Prof. Dr. Otto A. Altenburger *)

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung, Problemstellung und Überblick
2. Der Begriff „Aufwandsrückstellungen“
 - 2.1. Lässt sich der Begriff „Aufwandsrückstellungen“ klar fassen?
 - 2.2. Was sind „Aufwandsrückstellungen“ im Sinne des UGB?
3. Für welche Aufwendungen werden Aufwandsrückstellungen gebildet?
 - 3.1. Angefallene oder künftige Aufwendungen?
 - 3.2. Welche Anforderungen müssen die Aufwendungen erfüllen?
 - 3.3. Welche konkreten Aufwendungen kommen in Frage?
4. Warum werden Aufwandsrückstellungen gebildet?
 - 4.1. Diskutierte Motive – inwieweit darf ihnen gefolgt werden?
 - 4.2. Lassen sich Ziel und Zweck von Aufwandsrückstellungen im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung klären?
 - 4.3. Sind Aufwandsrückstellungen sinnvoll?
5. Zusammenfassung in Thesenform

Abstract

Der Ansatz von Aufwandsrückstellungen ist umstritten; dabei herrscht viel Verwirrung. Der vorliegende Beitrag versucht, die grundlegenden einschlägigen Fragen möglichst eindeutig zu beantworten. Es zeigt sich, dass Aufwandsrückstellungen im Unternehmensgesetzbuch (UGB) relativ klar definiert werden und im Geschäftsjahr (oder in einem früheren Geschäftsjahr) angefallene Aufwendungen betreffen. Wird das Gesetz eingehalten, ist die vielfach geäußerte Kritik an Aufwandsrückstellungen unberechtigt. Die durch diese Rückstellungen bewirkte vollständige Erfassung der Geschäftsjahraufwendungen führt – neben weiteren Vorteilen – zu aussagekräftigen und vergleichbaren Periodenerfolgen. Sie sollten deshalb nicht abgeschafft werden.

1. Einführung, Problemstellung und Überblick

Der Ansatz von Aufwandsrückstellungen bildet ein klassisches Diskussionsthema der Rechnungslegung, ist aber in den letzten Jahren eher stiefmütterlich behandelt worden,

*) Prof. Dr. Otto A. Altenburger ist Inhaber der Professur für Externes Rechnungswesen der Universität Wien.

vermutlich nicht zuletzt wegen der grundsätzlichen steuerlichen Nichtanerkennung dieser Rückstellungen. In letzter Zeit erfahren sie jedoch in Österreich vermehrte Aufmerksamkeit, (1) weil eine mehr oder weniger grundlegende Reform der österreichischen Rechnungslegungsvorschriften bevorsteht, die die neue EU-Rechnungslegungsrichtlinie (2) erfordert.

Da im Zusammenhang mit dem Ansatz von Aufwandsrückstellungen ein außerordentlich hohes Ausmaß an Verwirrung zu herrschen scheint, stellt es sich der vorliegende Beitrag zur Aufgabe, die grundlegenden einschlägigen Fragen möglichst eindeutig zu beantworten. Im Zweifel wird dabei von der geltenden österreichischen Rechtslage ausgegangen. Diese Rechtslage wird aber nicht umfassend dargestellt, es geht nur um die angeführten grundlegenden Fragen.

Die Fragen werden in drei Hauptabschnitte zusammengefasst, von denen sich je einer der Definition, dem Wofür und dem Warum widmet. Eine Zusammenfassung in Thesenform beendet den Beitrag.

2. Der Begriff „Aufwandsrückstellungen“

2.1. Lässt sich der Begriff „Aufwandsrückstellungen“ klar fassen?

Geht man bei der Interpretation des Begriffs „Aufwandsrückstellungen“ vom Wortsinn aus, gibt es (fast) keine Rückstellungen, die nicht von diesem Begriff erfasst werden. In vielen Lehrbüchern und vergleichbaren Unterlagen kann man lesen, Rückstellungen würden mit dem Buchungssatz Aufwandskonto an Rückstellungskonto gebildet (oder „dotiert“, was aber begrifflich nur für Rücklagen passt). Dieser Buchungssatz besitzt – wie noch ersichtlich werden wird – für den nächsten Hauptabschnitt große Bedeutung.

Er gilt für fast alle, aber nicht für alle Rückstellungen. Ausnahmsweise müssen Rückstellungen nämlich erfolgsneutral gebildet werden, und zwar wenn ein Vermögensgegenstand zu aktivieren ist, für den die zu erbringende Gegenleistung noch nicht feststeht und deshalb nicht als Verbindlichkeit passiviert werden kann, etwa weil es sich um eine Leibrente handelt oder weil entsprechende (Teil-)Rechnungen für in Bau befindliche Anlagen noch fehlen. Dieser Ausnahmefall der erfolgsneutralen Rückstellungsbildung wird zwar häufig nicht bedacht, stört aber die Interpretation des Begriffs „Aufwandsrückstellungen“ nicht, weil dieser nicht mit dem Anspruch verwendet wird, alle Rückstellungen zu erfassen (wofür er zu eng wäre).

Das Problem ist vielmehr umgekehrt gelagert: Der Begriff „Aufwandsrückstellungen“ ist nach seinem Wortsinn viel weiter als die Bedeutung, die ihm üblicherweise zugemessen wird. In diesem Punkt herrscht Einigkeit: Der Begriff „Aufwandsrückstellungen“ steht (nur) für jene Rückstellungen, deren Bildung nicht auf ungewissen Schulden – oder drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften, wenn diese Verluste nicht zu den ungewissen Schulden gezählt werden – beruht.

Mit einer solchen Abgrenzung lässt sich klarstellen, welche Rückstellungen keine „Aufwandsrückstellungen“ sind, aber nicht, wie weit dieser Begriff reicht. Dies hängt vom zugrunde gelegten Aufwandsbegriff ab; vgl. dazu den folgenden Hauptabschnitt.

2.2. Was sind „Aufwandsrückstellungen“ im Sinne des UGB?

§ 198 Abs. 8 Z. 2 UGB regelt die Bildung von Rückstellungen „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 des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind“, und folgt mit dieser Formulierung sehr weitgehend Art. 20 Abs. 2 der Bilanz-Richtlinie. Da die Z. 2 mit dem Wort „außerdem“ auf die vorangehende Z. 1 Bezug nimmt, worin von „Rückstellungen . . . für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften“ die Rede ist, leuchtet aus § 198 Abs. 8 Z. 1 und 2 UGB folgende Definition für Aufwandsrückstellungen hervor:

Aufwandsrückstellungen sind Rückstellungen 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 des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind, bei denen es sich weder um Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten noch um Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften handelt.

Abgesehen davon, dass es „ungewisse Verbindlichkeiten“ nach der Terminologie des UGB, wonach es sich bei Verbindlichkeiten um sichere Schulden handelt, eigentlich nicht geben dürfte, erscheint diese Definition relativ klar. Auch sie legt freilich nicht fest, was unter Aufwendungen zu verstehen ist. Unabhängig von der – anschließenden – Diskussion dieses Begriffs darf er nach einhelliger Meinung nicht auf Abschreibungen bezogen werden, obwohl diese vom Wortlaut der zitierten Rückstellungsdefinition des Gesetzgebers erfasst werden und eine ausdrückliche Abgrenzungsregelung fehlt. (3)

3. Für welche Aufwendungen werden Aufwandsrückstellungen gebildet?

3.1. Angefallene oder künftige Aufwendungen?

Der Gesetzgeber nimmt – wie zitiert – „dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen“ in den Blick, spricht aber von einer Unbestimmtheit „hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts“, geht also offenbar – zumal er genau die gleiche Formulierung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (und je nach Interpretation auch für ungewisse Verbindlichkeiten) verwendet – davon aus, dass „dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen“ nach Ablauf des Geschäftsjahrs „eintreten“ können.

Ähnlich unstimmt drücken sich viele Literaturbeiträge aus. So entsteht ein sehr verwirrendes Bild.

Manche Autoren sprechen von einem „künftigen Aufwand“ oder „künftigen Aufwendungen“. (4) Sie folgen damit dem deutschen Gesetzgeber, der die Bildung von Rückstellungen für bestimmte „im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen ..., die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden“, anordnet (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB) und damit implizit ausdrückt, es handle sich um Aufwendungen des folgenden Geschäftsjahrs. Alle diese Formulierungen sind als unklar und missverständlich abzulehnen.

Wie im Abschnitt 2.1. ausgeführt, ist die Bildung von Rückstellungen, wenn sie nicht ausnahmsweise erfolgsneutral erfolgt, stets mit der Verbuchung von Aufwand verbunden. Verbuchte Aufwendungen stehen in den Büchern, mindern das Ergebnis und sind in diesem Sinn – sofern die Verbuchung korrekt erfolgt ist – jedenfalls angefallen, mögen sie auch mit Unsicherheit behaftet sein. Mit Unsicherheit behaftet sind viele verbuchte Aufwendungen, nicht nur *alle*, die im Zusammenhang mit der Bildung von Rückstellungen (also nicht nur von Aufwandsrückstellungen) stehen, sondern etwa auch Abschreibungen. Gibt es nachträgliche Erkenntnisse zum Ausmaß von Aufwendungen, werden erforderlichenfalls Korrekturen verbucht. Im System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung macht es keinen Unterschied, ob ein Rechtsanwalt eine Nachforderung stellt, ein Einspruch gegen eine Fernspreckgebührenrechnung erfolgreich ist, eine Schadenersatzzahlung höher oder niedriger als erwartet ausfällt oder etwa eine unterlassene Anlagenreparatur teurer oder billiger ist als budgetiert. Niemand spricht von *künftigem* Urlaubs-, Abfertigungs- oder Pensionsaufwand, wenn er entsprechende Rückstellungen bildet. Besteht eine rechtliche Verpflichtung, eine unterlassene Instandhaltungsmaßnahme nachzuholen, liegt unbesritten normaler (angefallener) Aufwand des Geschäftsjahrs vor, wenn pflichtgemäß eine entsprechende Rückstellung gebildet wird, nichts anderes kann aber bei der Bildung einer entsprechenden Aufwandsrückstellung gelten.

Was der Gesetzgeber mit der Formulierung „hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt“ meint, lässt sich am Paradebeispiel der unterlassenen Instandhaltung sehr gut veranschaulichen. Unterlassen werden Instandhaltungsmaßnahmen, nicht Instandhaltungsaufwendungen; durch die Bildung einer Aufwandsrückstellung (bei Nichtvorliegen einer Verpflichtung zur Nachholung der unterlassenen Instandhaltungsmaßnahmen) werden die Instandhaltungsaufwendungen dem Geschäftsjahr des Jahresabschlusses zugeordnet. Die Durchführung der Instandhaltungsmaßnahmen ist wahrscheinlich oder sicher – anderenfalls dürfte keine Rückstellung gebildet werden –, unsicher sind aber möglicherweise die genauen Kosten und/oder der Zeitpunkt der Durchführung der Instandhaltungsmaßnahmen. (Das Wort „Kosten“ ist – auch wenn es hier nicht um eine Aktivierung geht – im Sinne von Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu verstehen, nicht im Sinne der Kostenrechnung.)

Wenn die Kosten der nachgeholtten Maßnahmen genau dem rückgestellten Betrag entsprechen, ist offensichtlich, dass die Nachholung der Maßnahmen in künftigen Geschäftsjahren, also in der Zeit nach dem Abschlussstichtag, zu keinen Aufwendungen führt. Ist die Übereinstimmung nicht so perfekt, kommt es zu den erörterten Aufwandskorrekturen. Diese ändern jedoch nichts am grundsätzlichen Zusammenhang zwischen den Zeiträumen bis zum und nach dem Abschlussstichtag, der im Fall ohne Korrekturen besonders

deutlich wird: Der Aufwand liegt vor dem Abschlussstichtag bzw. fällt bis zum Abschlussstichtag an, die Maßnahmen werden danach durchgeführt und in der Regel auch danach bezahlt. (Das Abstellen auf Ausgaben – wie es häufig geschieht – erscheint problematisch, weil die Zahlungszeitpunkte etwa infolge von Vorauszahlungs- und Zielvereinbarungen in noch andere Geschäftsjahre fallen können als die Aufwendungen und die Durchführung der Maßnahmen und weil die Definition der Begriffe Ausgaben und Auszahlungen zusätzliche Schwierigkeiten bereiten kann.)

Spricht man nun davon, dass Aufwandsrückstellungen für *künftige* Aufwendungen gebildet werden, gibt es im Geschäftsjahr ihrer Bildung verbuchte Aufwendungen, die aber gemäß dem in Rede stehenden Sprachgebrauch keine Aufwendungen verkörpern, und in (einem) späteren Geschäftsjahr(en) Aufwendungen im Sinne des in Rede stehenden Sprachgebrauchs, die nicht verbucht werden. Wie auch immer Beifügungen oder erklärende Erläuterungen formuliert werden: Aufwendungen, die keine Aufwendungen sind, sind ebenso verwirrend wie Nichtaufwendungen, die Aufwendungen sind. Ein Sprachgebrauch, der solche Verwirrungen auslöst, sollte deshalb vermieden werden. Aufwendungen im Sinne der (Grundsätze ordnungsmäßiger) Buchführung sollten nicht mit durchzuführenden Maßnahmen oder mit Zahlungsvorgängen vermischt oder verwechselt werden.

Wenngleich der vom Gesetzgeber so bezeichnete „Eintritt“ im Zeitraum nach dem Abschlussstichtag liegt, lässt die vom Gesetzgeber gewählte Formulierung „dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen“ kaum einen Zweifel daran zu, dass es um Aufwendungen des Geschäftsjahrs (einschließlich eventueller Nachholungen für frühere Geschäftsjahre) gehen soll – und nicht um Aufwendungen künftiger Geschäftsjahre.

3.2. Welche Anforderungen müssen die Aufwendungen erfüllen?

Ist geklärt, dass Aufwandsrückstellungen für im Geschäftsjahr zu verbuchende Aufwendungen im Sinne der (Grundsätze ordnungsmäßiger) Buchführung gebildet werden, stellt sich die Frage, ob die Beifügung „ihrer Eigenart nach genau umschrieben“ – die offenbar eine Objektivierung bezweckt – eine Einschränkung bedeutet.

Diese Frage ist zu verneinen: *Alle* Aufwendungen sind „ihrer Eigenart nach genau umschrieben“, sonst könnten sie gar keine Aufwendungen sein bzw. nicht als solche verbucht werden. Nicht von ungefähr wird in Buchhaltungskursen betont, die Bildung von Rückstellungen gehe mit der Verbuchung *konkreter Aufwendungen* einher (auf den Sonderfall erfolgsneutral gebildeter Rückstellungen wird häufig nicht Bedacht genommen), während Rücklagen „dotiert“ würden; in der Tat können Rücklagen auch für sehr allgemein und abstrakt umschriebene Zwecke gebildet werden.

Vorsorgen für künftige Investitionen, für Substanzerhaltung oder für das allgemeine Unternehmerwagnis können nicht die Gestalt von Aufwandsrückstellungen annehmen – aber nicht deshalb, weil es sich nicht um „ihrer Eigenart nach genau umschriebene“ Aufwendungen, sondern deshalb, weil es sich gar nicht um Aufwendungen handelt.

3.3. Welche konkreten Aufwendungen kommen in Frage?

Grundlage für die Bildung von Aufwandsrückstellungen können alle Aufwendungen sein, die mit Unsicherheit behaftet und nicht mit Verpflichtungen gegenüber Dritten verbunden sind. Wie bei Verbindlichkeitsrückstellungen kann sich die Unsicherheit auch lediglich auf die Höhe der Aufwendungen erstrecken.

Die soeben umschriebenen Aufwendungen lassen sich wie folgt gruppieren: (5)

- Aufwendungen, die ihrer Art nach häufig mit Verpflichtungen gegenüber Dritten verbunden sind, bei denen aber im konkreten Fall (noch) keine solche Verpflichtung vorliegt (freiwillige Abfertigungen, Pensionen, Jubiläumsgelder, Leistungsprämien, Gewinnbeteiligungen und ähnliche künftige Zahlungen, Kulenzen, freiwillige Abschlussprüfung und -veröffentlichung)
- Aufwendungen entsprechend i.d.R. eingehaltenen bestimmten Plänen, bei deren Erfüllung ein Rückstand aufgetreten ist (z.B. Instandhaltung, Abfall- oder Abraumbeiseitigung, Rekultivierung, Forschung, Werbung)
- Aufwendungen aus (Schaden-)Ereignissen im Geschäftsjahr, deren Aufarbeitung bis zum Abschlussstichtag noch nicht abgeschlossen ist
- „Selbstversicherung“

4. Warum werden Aufwandsrückstellungen gebildet?

4.1 Diskutierte Motive – inwieweit darf ihnen gefolgt werden?

Die Möglichkeit zur Bildung von Aufwandsrückstellungen wird kritisiert, weil sie Manipulationsspielräume eröffne und mit den Grundsätzen einer objektivierten Rechnungslegung nicht vereinbar sei. (6) In der Tat wird behauptet, mit Aufwandsrückstellungen ließen sich Ergebnisse steuern und dadurch glätten, dass damit für in mehrjährigem Abstand anfallende Großreparaturen oder Inspektionen, die nicht zu Aktivierungen führen, angespart werden könne.

Wenngleich diese Auffassung anlässlich der allgemeinen Zulassung von Aufwandsrückstellungen in Deutschland durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz sogar offiziell (7) vertreten wurde: Sie lässt sich mit dem Wortlaut des Gesetzes, wenn man ihn ernst nimmt, nicht vereinbaren. Wenn vor der Durchführung von Großreparaturen oder Inspektionen keine Verpflichtung zu deren Durchführung besteht, liegen bis zu ihrer Durchführung keine einschlägigen Aufwendungen vor. Liegen aber keine Aufwendungen vor, kommt die Bildung einer Rückstellung nicht in Frage. Müssen – im Gegensatz zu der soeben beschriebenen Situation – Anlagen, etwa aufgrund eines Pachtvertrages, nach Durchführung einer Großreparatur zurückgegeben werden, muss diese Großreparatur die Geschäftsjahre der Anlagenutzung belasten, indem entsprechende Aufwendungen verbucht werden; die auf diesem Weg für die anstehende Großreparatur gebildete Rückstellung stellt aber keine Aufwands-, sondern eine Verbindlichkeitsrückstellung dar.

Da es nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht erlaubt ist, fiktive Aufwendungen oder Aufwendungen künftiger Geschäftsjahre zu verbuchen, ist die angeführte Kritik an Aufwandsrückstellungen weitgehend unberechtigt. Berechtigung besitzt sie insoweit, als der Aufwandsbegriff entgegen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung missbräuchlich überdehnt wird, etwa durch die Bildung der erwähnten Rückstellungen für künftige Großreparaturen ohne einschlägige Verpflichtung. Zu kritisieren ist in diesem Fall die Verletzung des Gesetzes und nicht die Zulässigkeit von Aufwandsrückstellungen an sich.

Gänzlich ungeeignet als Manipulationsspielweise würden Aufwandsrückstellungen dann, wenn ihre Bildung durchgehend verpflichtend wäre. Eine solche Verpflichtung legen zwar § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b (wonach „erkennbare Risiken ... zu berücksichtigen“ sind) und Z 5 UGB („Aufwendungen ... des Geschäftsjahrs sind unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.“) nahe, das Vollständigkeitsgebot des § 196 Abs. 1 UGB („Der Jahresabschluss hat sämtliche ... Aufwendungen ... zu enthalten, ...“) endet freilich mit der Einschränkung „soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist“, und gemäß § 198 Abs. 8 Z 2 Satz 2 UGB besteht eine Verpflichtung zur Bildung von Aufwandsrückstellungen nur, „soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht“, während der vorangehende Satz 1 grundsätzlich ein Ansatzwahlrecht normiert. Jedes Ansatzwahlrecht eröffnet bilanzpolitische Möglichkeiten, wenngleich diese durch den Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung (8) eingeschränkt werden.

4.2. Lassen sich Ziel und Zweck von Aufwandsrückstellungen im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung klären?

Sieht man von Ansatzwahlrechten ab, sorgen Aufwandsrückstellungen dafür, dass jedem Geschäftsjahr jene Aufwendungen vollständig zugeordnet werden, die diesem nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zugeordnet werden sollen. (9) Damit sind Ziel und Zweck von Aufwandsrückstellungen kurz und klar umschrieben.

Freilich lässt sich einwenden, das Gesetz ordne zwar die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung an, lasse aber – ebenso wie diese Grundsätze – offen, was Aufwendungen seien. Dieser Einwand ist allerdings nur teilweise gerechtfertigt: Je nach der jeweils zugrunde gelegten Bilanzierungskonzeption kann über die korrekte Zuordnung zu Geschäftsjahren mit unterschiedlichen Ergebnissen diskutiert werden, aber nur im Rahmen der gesetzlichen Vorgabe, dass Aufwendungen stets auf der Periodisierung von Ausgaben bzw. Auszahlungen beruhen (§ 201 Abs. 2 Z 5 UGB): „Aufwendungen ... des Geschäftsjahrs sind unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.“

Mit einer kleinen Unschärfe, wie weit der Aufwandsbegriff im Einzelfall reicht, müsste die Bildung von Aufwandsrückstellungen eigentlich völlig unumstritten sein: Sie sorgen für die Verbuchung jener Aufwendungen des Geschäftsjahrs, die sonst im Jahresabschluss fehlen würden.

Ob es den damit angesprochenen „richtigen“ Periodenerfolg überhaupt geben kann, lässt sich bestreiten, unzweifelhaft hängt seine Ermittlung von der Wahl bestimmter Konventionen ab. Unabhängig davon kann aber gefragt werden, ob ein um die mit der Bildung von Aufwandsrückstellungen verbundenen Aufwendungen geminderter Periodenerfolg sinnvoll ist.

4.3. Sind Aufwandsrückstellungen sinnvoll?

Diese Frage ist eindeutig zu bejahen:

- Der so ermittelte „richtige“ Periodenerfolg ist im Zeitablauf (beim Vergleich aufeinanderfolgender Geschäftsjahre) aussagekräftig.
- Die Ergebnisse verschiedener Unternehmen können sinnvoll miteinander verglichen werden. Ein Unternehmen, das bestimmte versicherbare Risiken nicht versichert (und von keinem einschlägigen Schadensfall betroffen ist), kann kein besseres Ergebnis präsentieren als ein Konkurrenzunternehmen, das diese Risiken versichert.
- Es besteht keine Möglichkeit zur Ergebnismanipulation durch die spätere Durchführung regelmäßig notwendiger und ohnehin geplanter Maßnahmen, durch die Verzögerung der Aufklärungsarbeiten nach einem Schadensfall oder durch die Kündigung von Versicherungsverträgen. Damit entfallen Anreize zu unternehmenspolitisch fragwürdigem Verhalten, um mit dem aktuellen Jahresabschluss (scheinbar) ein besseres Bild vermitteln zu können.
- Diffizile Abgrenzungsprobleme, ob aus freiwillig gewährten Abfertigungen, Pensionen oder ähnlichen Zahlungen bereits faktische Verpflichtungen entstanden sind (die die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen erfordern), erübrigen sich. Wenn sich eine solche faktische Verpflichtung entwickelt, kommt es nicht zu einem abrupten Sprung von einer Nichtberücksichtigung in der Bilanz zu einer vollen Verbindlichkeitsrückstellung.
- Die mit der Bildung von Aufwandsrückstellungen einhergehende Annäherung der Rechnungslegung an die Kostenrechnung entspricht dem nach wie vor aktuellen Trend der Vereinheitlichung von externem und internem Rechnungswesen und erleichtert die Beurteilung und die Steuerung von Unternehmen und Konzernen.

Da Aufwandsrückstellungen auch von der neuen Rechnungslegungsrichtlinie zugelassen werden, (10) ist kein Grund für ihre Abschaffung ersichtlich – abgesehen von einer Anpassung des UGB an die International Financial Reporting Standards. Eine solche Anpassung gerade in diesem Punkt wäre freilich schwer verständlich, weil sie in vielen anderen Punkten gar nicht in Frage kommt.

5. Zusammenfassung in Thesenform

1. Aufwandsrückstellungen sind – entgegen dem Wortsinn – Rückstellungen, bei denen es sich weder um Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten noch um Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften handelt.

2. Sie werden für im Geschäftsjahr (oder in einem früheren Geschäftsjahr) angefallene Aufwendungen gebildet, nicht für Aufwendungen künftiger Geschäftsjahre.
3. Alle Aufwendungen sind „ihrer Eigenart nach genau umschrieben“ Aufwandsrückstellungen für künftige Investitionen, für Substanzerhaltung oder für das allgemeine Unternehmerwagnis dürfen nicht gebildet werden, weil gar keine Aufwendungen vorliegen.
4. Grundlage für die Bildung von Aufwandsrückstellungen können alle Aufwendungen sein, die mit Unsicherheit behaftet und nicht mit Verpflichtungen gegenüber Dritten verbunden sind. Wie bei Verbindlichkeitsrückstellungen kann sich die Unsicherheit auch lediglich auf die Höhe der Aufwendungen erstrecken.
5. Die Kritik an Aufwandsrückstellungen ist weitgehend unberechtigt. Berechtigung besitzt sie insoweit, als der Aufwandsbegriff entgegen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung missbräuchlich überdehnt wird, etwa durch die Bildung von Rückstellungen für künftige Großreparaturen ohne einschlägige Verpflichtung, solche Rückstellungen sind aber durch den Gesetzestext nicht gedeckt.
6. Um für Manipulationen gänzlich ungeeignet zu sein, müssten Aufwandsrückstellungen einer generellen Bildungsverpflichtung unterliegen – entgegen dem grundsätzlichen Ansatzwahlrecht, das das UGB vorsieht.
7. Aufwandsrückstellungen bewirken, dass jedem Geschäftsjahr jene Aufwendungen vollständig zugeordnet werden, die diesem nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zugeordnet werden sollen. Dies sorgt für aussagekräftige und vergleichbare Periodenerfolge und ist mit weiteren Vorteilen, u.a. für die Unternehmensführung, verbunden.
8. Aufwandsrückstellungen sollten deshalb nicht abgeschafft werden.

Literaturverzeichnis

- Altenburger, O. A. (2013a): Neuregelung der Rückstellungen im UGB: Ist das BilMoG ein geeignetes Vorbild?, in: *Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2013*, hrsg. von G. Seicht, Wien, S. 341–353.
- Altenburger, O. A. (2013b): Rückstellungen (§ 198 Abs 8), in: *UGB, Großkommentar, Band III – Teil I*, hrsg. von C. Zib/M. Dellinger, Wien, S. 119–127, 129 und 149–183.
- Biener, H./Berneke, W. (1986): *Bilanzrichtlinien-Gesetz*, Düsseldorf.
- Doralt, W./Ruppe, H. G./Mayr, G. (2013): *Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I*, 11. Aufl., Wien.
- Konezny, G. (2010): § 198 Abs 8, Rückstellungen, in: *Bilanzrecht, Kommentar, Einzelabschluss*, hrsg. von K. Hirschler, Wien, S. 222–246.
- Kußmaul, H. (1987): Berechtigung und Hauptanwendungsbereiche der Aufwandsrückstellungen, in: *Deutsches Steuerrecht*, H. 21, S. 675–684.
- Mayr, G. (2004): *Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz*, Wien.
- Schiebel, A. (2012): *Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Rückstellungen*, Wien.
- Schiebel, A. (2013): Ansatz von Aufwandsrückstellungen, in: *Rechnungswesen Wirtschaftsprüfung Steuern, Festschrift für Romuald Bertl*, hrsg. von F. Eberhartinger/F. Fraberger/K. Hirschler, Wien, S. 237–255.

Anmerkungen:

- (1) Vgl. Schiebel (2012), insb. S. 263–326; Altenburger (2013a), insb. S. 344–346; Schiebel (2013).
- (2) Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl. L 182 vom 29.6.2013, S. 19.
- (3) Vgl. dagegen Art. 20 Abs. 3 Bilanz-Richtlinie (und ebenso Art. 12 Abs. 12 letzter Satz der neuen Rechnungslegungsrichtlinie): „Rückstellungen dürfen keine Wertberichtigungen zu Aktivposten darstellen.“
- (4) Vgl. Konezny (2010), Rz. 164; Schiebel (2012), S. 263, m. w. N., Doralt/Ruppe/Mayr (2013), Tz. 397; Schiebel (2013), Rz. 10.
- (5) Vgl. die ausführlichere Darstellung bei Altenburger (2013b), Rz. 174–179, mit zahlreichen Nachweisen.
- (6) Vgl. die Zitate und Nachweise bei Schiebel (2013), Rz. 31 f., weiters Kußmaul (1987), S. 683 f.
- (7) Vgl. Biener/Berneke (1986), S. 81 (Erläuterungstext zu § 249 HGB) und 84 (Regierungsbegründung zum Entwurf eines Bilanzrichtlinien-Gesetzes, hier zu § 250 HGB).
- (8) Vgl. JWP/RL 1 (zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit), Rz. 5.

- (9) Vgl. in diesem Sinn – und folgerichtig für eine Passivierungspflicht für Aufwandsrückstellungen – Mayr (2004), S. 248–250.
- (10) Vgl. Art. 12 Abs. 12 Unterabs. 2, der wörtlich mit Art. 20 Abs. 2 Bilanz-Richtlinie übereinstimmt.