



# VO Bilanzsteuerrecht (3. Termin)

Univ. Ass. Mag. Thomas Bieber



## Terminübersicht

<b>1. Termin</b>	<b>Mi, 20.10.10, 15:30-18:45 (HS 3)</b>
<b>2. Termin</b>	<b>Mi, 27.10.10, 15:30-18:45 (HS 3)</b>
<b>3. Termin</b>	<b>Mi, 3.11.10, 15.30-18:45 (HS 3)</b>
<b>Klausur</b>	<b>Fr, 19.11.10, 16:15-17:15 (HS 6)</b>



## Ziele



- Sie sollen nach diesem Termin
  - Rücklagen nach ihrer Erkennbarkeit, Entstehung und Zweckbindung unterscheiden können
  - die Voraussetzungen für die Bildung einer § 12-RL kennen
  - den Steuerstundungseffekt der § 12-RL erläutern können
  - beurteilen können, ob nach unternehmens- und steuerrechtlichen Grundsätzen eine Rückstellung zu bilden ist
  - den Bilanzansatz von Verbindlichkeiten ermitteln können



## Themenübersicht

- Wiederholung des 2. Termins
- Übertragungsrücklage nach § 12 EStG
- Rückstellungen
- Verbindlichkeiten



## Sie erinnern sich...

### AKTIVA

**Anlagevermögen**  
(Grundstücke, Gebäude, Maschinen)  
„bestimmt, dem Geschäftsbetrieb auf  
Dauer zu dienen“

**Umlaufvermögen**  
(Vorräte, Forderungen, Kasse)  
„nicht bestimmt, dem Geschäftsbetrieb  
*dauernd* zu dienen“

Rechnungsabgrenzung

= „Mittelverwendung“

### PASSIVA

**Eigenkapital**  
= Betriebsreinvermögen

**Schulden**  
(Rückstellungen, Verbindlichkeiten)

Rechnungsabgrenzung

= „Mittelherkunft“

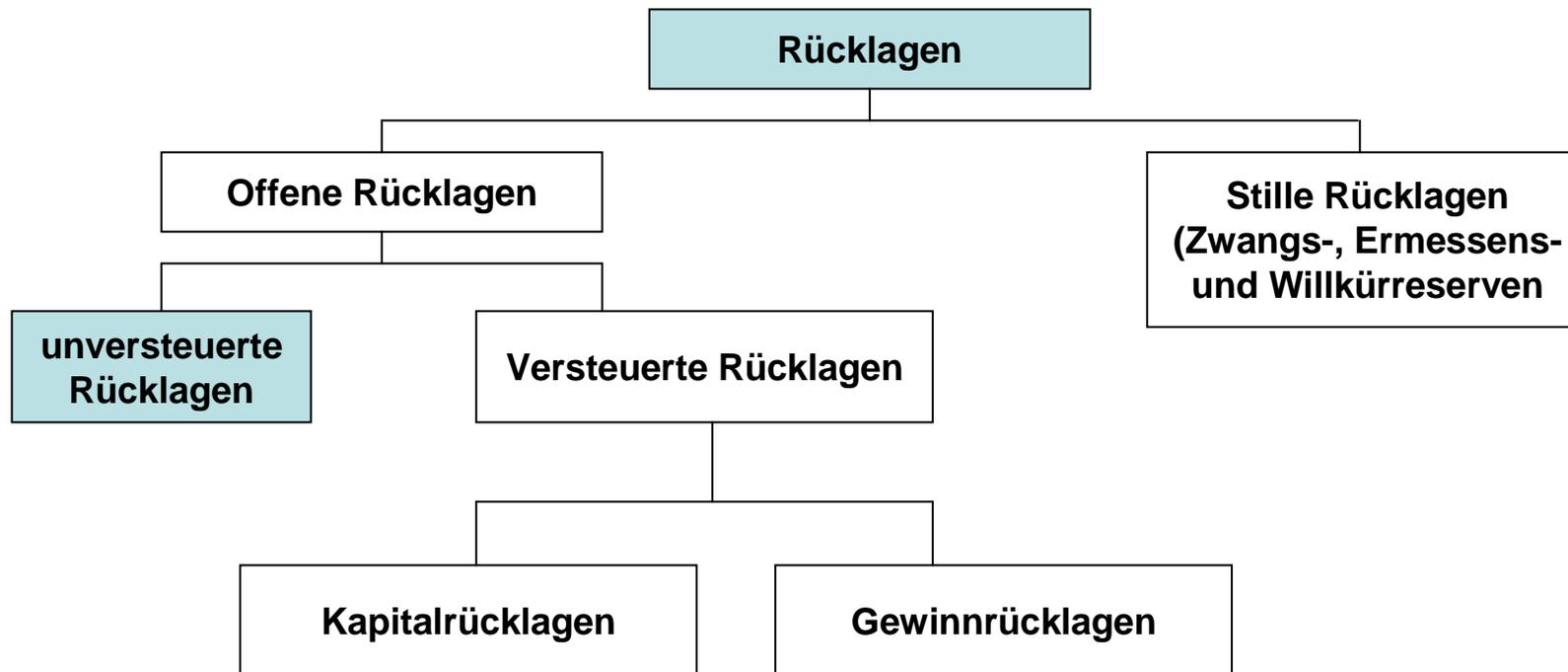


## Passivseite der Bilanz gem § 224 Abs 3 UGB

- A. Eigenkapital
  - I. Nennkapital (Grund-, Stammkapital);
  - II. Kapitalrücklagen:
    - 1.gebundene
    - 2.nicht gebundene
  - III. Gewinnrücklagen:
    - 1.gesetzliche Rücklage
    - 2.satzungsmäßige Rücklagen
    - 3.andere Rücklagen (freie Rücklagen)
  - IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust)
    - davon Gewinnvortrag/Verlustvortrag.
- B. Unversteuerte Rücklagen
  - 1.Bewertungsreserve auf Grund von Sonderabschreibungen
  - 2.sonstige unversteuerte Rücklagen.
- C. Rückstellungen:
  - 1.Rückstellungen für Abfertigungen
  - 2.Rückstellungen für Pensionen
  - 3.Steuerrückstellungen
  - 4.sonstige Rückstellungen.
- D. Verbindlichkeiten:
  - 1.Anleihen, davon konvertibel
  - 2.Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
  - 3.erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
  - 4.Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
  - 5.Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
  - 6.Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
  - 7.Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
  - 8.sonstige Verbindlichkeiten,davon aus Steuern,davon im Rahmen der sozialen Sicherheit.
- E. Rechnungsabgrenzungsposten.



# Übersicht Rücklagen





# Übertragung stiller Reserven und Übertragungsrücklage nach § 12 EStG



## Grundlagen

- Aufdeckung von stillen Reserven durch Verkauf von AV
- Nettogewinn iHd stillen Reserve müsste grundsätzlich versteuert werden
- § 12 EStG sieht für **natürliche Personen** die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven vor
  - Stille Reserve kürzt die Anschaffungskosten des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung neu angeschafften oder hergestellten Anlagevermögen
  - Zur steuerlichen Anerkennung ist eine entsprechende Verbuchung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss notwendig (umgekehrte Maßgeblichkeit - § 12 EStG iVm § 205 UGB)
  - **Steuerstundungseffekt!**
    - Die durch Veräußerung eines Wirtschaftsgutes aufgelösten stillen Reserven werden nicht sofort versteuert, sondern mindern die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Reinvestitionsgutes. Durch die Übertragung auf das neue Wirtschaftsgut wird dessen Abschreibungsbasis vermindert. Die sich daraus ergebende zeitliche Verschiebung der Steuerzahlungen führt zu einer Steuerstundung, wodurch der Steuerpflichtige einen Zinsgewinn erreicht.



## Voraussetzungen (1)

- Voraussetzungen für das ausscheidende WG
  - Beim ausscheidenden WG muss es sich um Anlagevermögen handeln
  - Wirtschaftsgut muss seit 7 Jahren im Betriebsvermögen sein (taggenau)
    - Bei Grundstücken oder Gebäuden 15 Jahre, wenn in der Vergangenheit auf diese bereits stille Reserven übertragen wurden
  - Eine Übertragung stiller Reserven, die aus der Veräußerung von (Teil-)Betrieben oder von Beteiligungen an Personengesellschaften stammen, ist nicht zulässig.
  - Wenn Anlagevermögen infolge höherer Gewalt, behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen Eingriffs ausscheidet, gelten die oben genannten Behaltefristen nicht.
- Voraussetzungen für das AV, auf das stille Reserven übertragen werden
  - Das WG, auf das stille Reserven übertragen werden, muss in einer inländischen BS verwendet werden
  - Übertragung (Körperliches WG auf körperliches WG; Unkörperliche WG auf unkörperliche WG; Übertragung auf Grund und Boden nur, wenn aus Grund und Boden; Übertragung von Grund und Boden auf andere WG möglich)
  - Nicht zulässig ist die Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von (Teil-)Betrieben, von Beteiligungen an Personengesellschaften und von Finanzanlagen.
    - Möglichkeiten daher beschränkt auf Patente, Lizenzen usw.



## Voraussetzungen (2)

- Übertragungsrücklage
  - § 12 Abs 8 EStG: Gibt es keine Möglichkeit, die stille Reserve im Wirtschaftsjahr der Aufdeckung zu übertragen, kann die aufgedeckte stille Reserve auf einer gesondert auszuweisenden RL „geparkt“ werden
  - § 12 Abs 9 EStG: Zeitraum der Übertragung der stillen Reserven ist mit 12 Monaten bzw 24 Monaten festgelegt.
  - § 12 Abs 10 EStG



## Beispiele (1)

- **Übungsbeispiel 1**
  - Die T-KG, ein Tischlereiunternehmen, erwarb am 10.10.X0 eine Maschine um EUR 200.000 und nahm sie sogleich in Betrieb. Die ND beträgt 10 Jahre. Am 12.12.X8 wird diese Maschine um EUR 50.000 an einen ungarischen Tischlereibetrieb verkauft.
    - Variante 1: T-KG kauft am 5.3.X8 eine neue Maschine um EUR 80.000 mit einer ND von 6 Jahren; die verkaufte Maschine wird nicht ersetzt
    - Variante 2: T-KG tätigt im WJ X8 keine Investitionen ins AV.



## Beispiele (2)

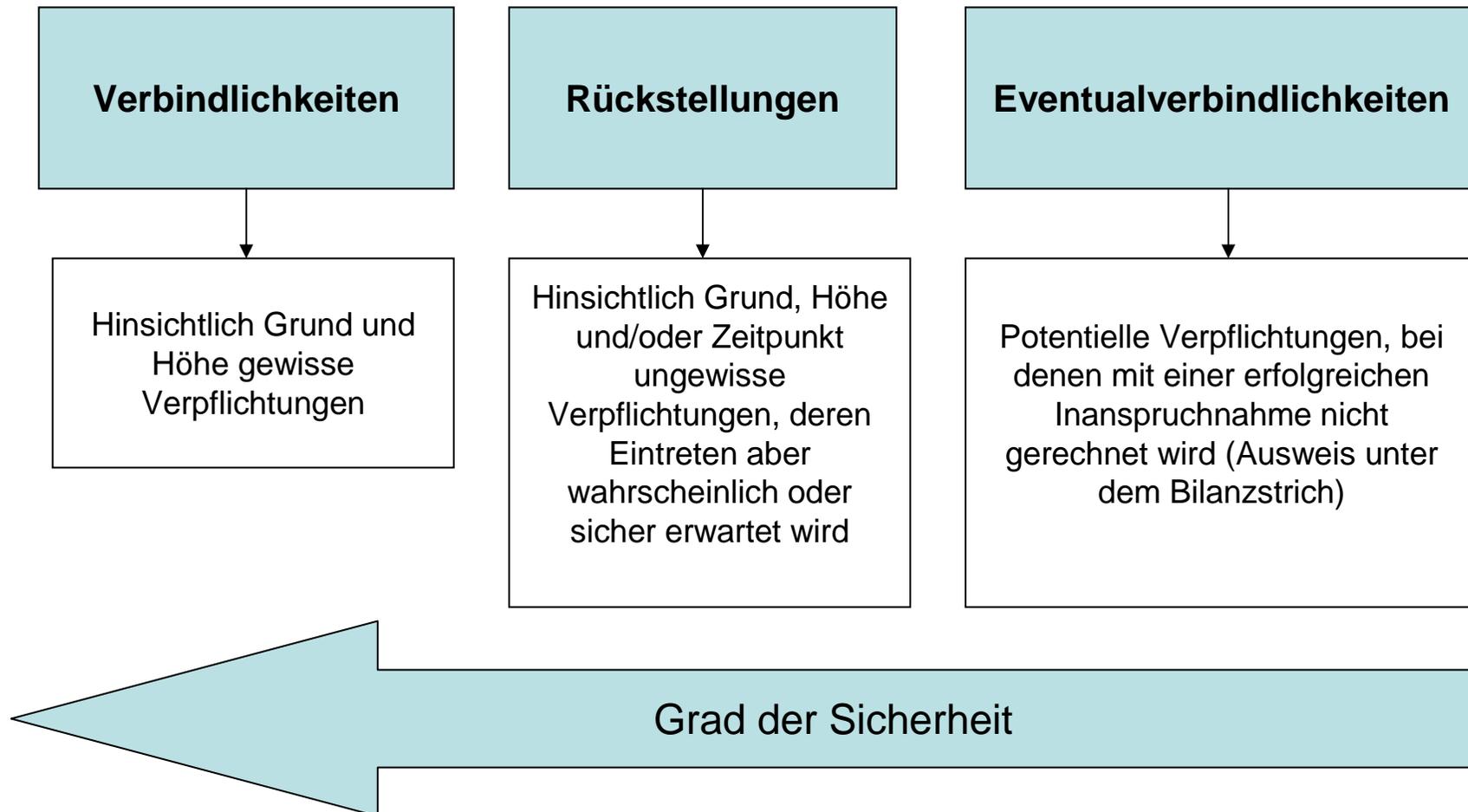
- **Übungsbeispiel 2**
  - Der Einzelunternehmer A veräußert im Jahr X7 eine langjährig im Betriebsvermögen gehaltene GmbH-Beteiligung (Anschaffungskosten 1998: € 50.000,--) um € 90.000,--. Mit dem Erlös erwirbt er ein Aktienpaket, welches er langfristig als Finanzanlage halten möchte. Im gleichen Jahr erwirbt A außerdem ein Patent von einem Mitbewerber um € 120.000,--, für welches er eine Nutzungsdauer von 5 Jahren annimmt.
  - **Beurteilen Sie den Sachverhalt aus steuerrechtlicher Sicht! Welche Möglichkeiten bestehen zur Steueroptimierung?**
  - **Wie hat die Behandlung des Sachverhaltes in der Unternehmensbilanz bei Wahl der steueroptimalen Vorgangsweise zu erfolgen? Welche Auswirkungen ergeben sich auf die Mehr/Weniger-Rechnung?**



# Rückstellungen



## Einordnung



Grafik entnommen von Denk/Feldbauer-Durstmüller/Mitter/Wolfsgruber, Externe URE, Linz 2006, 97



## Grundlagen (1)

### ■ § 198 Abs 8 UGB: 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 Beträge von untergeordneter Bedeutung 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, Heimfalllasten und Produkthaftungsrisiken,
  - d) auf Gesetz oder Verordnung beruhende Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen.

Passivierungspflicht

Passivierungswahlrecht

Passivierungsverbot

Verpflichtend zu bildende RSt; außer von untergeordneter Bedeutung



## Grundlagen (2)

- § 211 UGB
  - Abs 1: [...] Rückstellungen sind in der Höhe anzusetzen, die nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist. Im Rahmen der Bewertung ist auf den Grundsatz der Vorsicht (§ 201 Abs. 2 Z 4) Bedacht zu nehmen.
  - Abs 2: Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen sowie ähnliche Verpflichtungen sind mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen. Anwartschaften auf Abfertigungen sind entsprechend zu bewerten, wobei jedoch vereinfachend auch ein bestimmter Prozentsatz der fiktiven Ansprüche zum jeweiligen Bilanzstichtag angesetzt werden darf, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen.



## Grundlagen (3)

### ▪ § 9 EStG

- Abs 1: Rückstellungen können **nur** gebildet werden für
  - 1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
  - 2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
  - 3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.
  - 4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

} Taxative Aufzählung
- Abs 2: Rückstellungen im Sinne des Abs 1 Z 1 und 2 sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder sind nach § 14 zu bilden.
- Abs 3: Rückstellungen im Sinne des Abs 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

} Passivierungsverbot für Pauschalrückstellungen
- Abs 4: Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Firmenjubiläums dürfen nicht gebildet werden.

} Passivierungsverbot
- Abs 5: Rückstellungen im Sinne des Abs 1 Z 3 und 4 sind mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Der maßgebliche Teilwert ist ohne Vornahme von Abzinsungen zu ermitteln. Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, sind ohne Kürzung des maßgeblichen Teilwertes anzusetzen.



## Rückstellung für Abfertigungen (1)

- § 198 Abs 8 Z 4 lit a UGB
- § 211 Abs 2 UGB
  - Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen sowie ähnliche Verpflichtungen sind mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen. Anwartschaften auf Abfertigungen sind entsprechend zu bewerten, wobei jedoch vereinfachend auch ein bestimmter Prozentsatz der fiktiven Ansprüche zum jeweiligen Bilanzstichtag angesetzt werden darf, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen.
- **Finanzmathematische Bewertung**
  - Rückstellung = Abfertigungsanspruch \*  $\frac{\text{REWF bisherige Dienstzeit}}{\text{REWF gesamte Dienstzeit}}$
  - Abfertigungsanspruch: voraussichtlicher Anspruch zum Pensionsantritt
  - REWF: Rentenendwertfaktor laut Tabelle
- **Prozentsatz der fiktiven Ansprüche**
  - Fiktiver Anspruch zum Abschlussstichtag



## Rückstellung für Abfertigungen (2)

- Maßgebender Abfertigungsanspruch
  - Anspruch = maßgebendes Monatsentgelt \* Vervielfacher
  - Maßgebendes Monatsentgelt
    - Letztes laufendes Monatsentgelt
    - Aliquote Sonderzahlungen
    - Durchschnittlichen variablen Entgelte der letzten 12 Monate
  - Vervielfacher gem § 23 Abs 1 AngG
    - Je nach Dienstzeit zwischen 2 (ab 3 Jahren Dienstzeit) und 12 (ab 25 Jahren Dienstzeit) Monatsgehälter



## Rückstellung für Abfertigungen (3)

- Wahlrecht für § 4 Abs 1 und § 4 Abs 3-Ermittler
- Maßgeblichkeit für § 5-Ermittler
- Einschränkungen der Bildung im Steuerrecht
- Bildung gem § 14 Abs 1-4 EStG
  - Rückstellung nur für gesetzliche und kollektivvertragliche Ansprüche
  - Rückstellung **maximal 45%** der fiktiven Abfertigungsansprüche am Bilanzstichtag
  - Rückstellung **maximal 60%** der fiktiven Abfertigungsansprüche für Arbeitnehmer mit Mindestalter 50 Jahre
  - von einmal gewählten Prozentsatz darf nicht abgewichen werden
  - der gewählte Prozentsatz wird in gleichen Schritten während der ersten 5 Bildungsjahre erreicht



## Rückstellung für Abfertigungen (4)

- Die A-GmbH bildet eine Abfertigungsrückstellung im steuerrechtlich höchstzulässigen Ausmaß. Derzeit sind 4 Arbeitnehmerinnen (alle unter 50 Jahre) tätig.

	Monatsgehalt (in €)	Durchschnittliches Überstundenentgelt (in €)	Jährliches Bilanzgeld	Abfertigungsanspruch
Andrea	2.400	200	0	2 Monatsentgelte
Arno	2.200	0	0	Keiner
Agnes	1.900	0	0	2 Monatsentgelte
Albert	2.600	320	4.000	4 Monatsentgelte

- Steuerrechtliche Abfertigungsrückstellung zum 31.12.X8?



## Rückstellung für Pensionen (1)

- § 211 Abs 2 UGB
  - Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen sowie ähnliche Verpflichtungen sind mit dem sich nach **versicherungsmathematischen Grundsätzen** ergebenden Betrag anzusetzen.
  - Die Bildung kann erfolgen nach
    - Gegenwartsverfahren
    - Teilwertverfahren
    - Korridormethode nach IAS 19



## Rückstellung für Pensionen (2)

- Gemäß **§ 14 Abs 6 EStG** dürfen Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 1 oder § 5 ermitteln, für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionengesetzes Pensionsrückstellungen nach den folgenden Grundsätzen bilden:
  - Die Pensionsrückstellung ist nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik zu bilden;
  - die Pensionsrückstellung ist erstmals im Wirtschaftsjahr der Pensionszusage zu bilden;
  - Veränderungen der Pensionszusagen sind wie neue Pensionszusagen zu behandeln; als neue Zusagen gelten auch Änderungen der Pensionsbemessungsgrundlage und Indexanpassungen von Pensionszusagen;
  - der Rückstellung ist im jeweiligen Wirtschaftsjahr soviel zuzuführen, als bei Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen Pensionszusage und dem vorgesehenen Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Arbeits- oder Werkleistung auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt;
  - soweit durch ordnungsmäßige Zuweisungen an die Pensionsrückstellung das zulässige Ausmaß der Rückstellung (im Zeitpunkt des Eintritts des Pensionsfalls) nicht erreicht wird, ist in dem Wirtschaftsjahr, in dem der Pensionsfall eintritt, eine erhöhte Zuweisung vorzunehmen;
  - der Bildung der Pensionsrückstellung ist ein Rechnungszinsfuß von 6% zugrunde zu legen;
  - die zugesagte Pension (einschließlich allfälliger Leistungen aus Pensionskassen aufgrund von Beiträgen des Dienstgebers) darf 80% des letzten laufenden Aktivbezuges nicht übersteigen;
  - Gem § 14 Abs 7 Z 1 müssen am Schluss jeden WJ Wertpapiere iSd Z 4 im Nennbetrag von mind 50% des am Schluss des vorangegangenen WJ in der Bilanz ausgewiesenen RSt-Betrages im BV vorhanden sein
  - Gewinnzuschlag bei Wertpapierunterdeckung um 30%
- Die vorstehenden Grundsätze gelten gemäß § 14 Abs 8 auch für Rückstellungen, die für die Zusage von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet werden.



## Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

- **Voraussetzung:** Abgeschlossener, aber noch nicht erfüllter Vertrag
- Schwebende Absatzgeschäfte
  - Buchwert > Entgelt
- Schwebende Beschaffungsgeschäfte
  - Teilwert der angeschafften, aber noch nicht gelieferten WG < Kaufpreisschuld
- Absatzorientierte Dauerrechtsverhältnisse
  - zB Mietentgeltsansprüche des Vermieters < Aufwendungen des Vermieters
- Beschaffungsorientierte Dauerrechtsverhältnisse: RSt idR unzulässig (EStR Rz 3326)



## Pauschalrückstellungen

- Steuerlich unzulässige Pauschalrückstellungen sind Rückstellungen, bei denen die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch Dritte gegeben ist, ohne dass bereits konkrete Umstände im jeweiligen Einzelfall eine Verbindlichkeit (Verpflichtung) erwarten lassen.
- Sie werden dem Grunde nach anhand von Erfahrungswerten angesetzt.
- Dazu zählen bestimmte Arten dem Grunde nach pauschal gebildeter Verbindlichkeitsrückstellungen (zB vom Umsatz abgeleitete Rückstellungen für Gewährleistungen, Garantiepflichten, Kulanzfälle, Produkthaftung, Umwelthaftung).
- Beispiel
  - Bei einem Autohändler gibt es nach den Erfahrungen der vergangenen Jahre bei 10% der verkauften Neuwagen Inanspruchnahmen aus der Gewährleistung. Dies berechtigt den Autohändler nicht zur steuerwirksamen Bildung einer Rückstellung für Gewährleistungen (steuerlich unzulässige Pauschalrückstellung dem Grunde nach).



## Aufwandsrückstellungen

- Rückstellungen für Aufwendungen,
  - die ihrer Eigenart nach genau umschrieben
  - dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen
  - am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher
  - hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunktes ihres Eintritts unbestimmt sind
- kein Verpflichtungscharakter gegenüber Dritten
  - zB Großreparaturen, Kulanzen, Entsorgung, (freiwillige) Rekultivierung, unterlassene Forschung und Werbung,
- Steuerliches Passivierungsverbot



## Beispiele (1)

- **Übungsbeispiel 1**
  - Wie sind die folgenden Geschäftsvorfälle im Jahresabschluss der A-GmbH zum 31.12.X8 zu erfassen, wenn die A-GmbH einen möglichst niedrigen Gewinn ausweisen möchte?
    - Jedes Jahr anfallende Instandhaltungsarbeiten an einer Maschine mussten im Jahr X8 wegen der enormen Auslastung der Maschine auf April X9 verschoben werden. Die Instandhaltungsaufwendungen betragen voraussichtlich EUR 50.000
    - Die A-GmbH versichert ihre Lagerbestände nicht. Die jährliche Versicherungsprämie würde EUR 30.000 betragen. Aus Erfahrung weiß man, dass alle 3 Jahre mit einem Schadensfall zu rechnen ist, der für die A-GmbH Schäden iHv EUR 30.000 bis EUR 90.000 verursacht.
    - Im Jahr X7 schloss die B-GmbH mit der A-GmbH einen bis 31.5.2010 befristeten Liefervertrag über monatlich 2.000 Tonnen Stahl ab. Durch eine Rohstoffverteuerung ab November X8 ist jedoch ein Verlust vom EUR 0,4 pro Tonne Stahl zu erwarten.
    - Im Jahr X8 wird die A-GmbH im Rahmen eines Schadenersatzprozesses geklagt. Die A-GmbH rechnet damit, diesen Prozess im Laufe des Jahres X9 zu verlieren und erwartet Schadenersatzansprüche im Wert von EUR 55.000 und Gerichtskosten iHv EUR 3.000



## Beispiele (2)

- **Übungsbeispiel 2**
  - Die B-GmbH führt seit März 2008 mit einem Unternehmen derselben Branche einen Prozess wegen unlauteren Wettbewerbs. Der mit der Vertretung betraute Rechtsanwalt der GmbH schätzt auf Anfrage der Geschäftsleitung zu Beginn des Prozesses die Gewinnchance mit 50% ein und rechnet mit gesamten Prozesskosten (Gerichtsgebühren, Anwaltshonorar) iHv € 100.000,--. Im Falle des Prozessverlustes hat die GmbH eine Schadensersatzzahlung von maximal € 2.000.000,-- zu leisten. Zur Bilanzerstellung zum 31.12.2008 teilt der Rechtsanwalt mit, dass bislang Kosten iHv € 50.000,-- aufgelaufen sind und mit einer Entscheidung des Gerichts aufgrund verzögerter Gutachten frühestens Anfang 2010 zu rechnen sei. Die kumulierten Prozesskosten belaufen sich Ende 2009 schließlich auf nur € 80.000,--. Der Ausgang des Prozesses ist immer noch ungewiss, allerdings ist mit keinen weiteren Prozesskosten mehr zu rechnen.  
**Wie ist der dargestellte Sachverhalt in den Jahren 2008 und 2009 in der Unternehmens- und Steuerbilanz der GmbH abzubilden?**



## Beispiele (3)

- **Übungsbeispiel 3**
  - Die C-GmbH führt mit einem Unternehmen derselben Branche seit dem Jahre X7 einen Prozess wegen unlauteren Wettbewerbs. Die Prozesskosten wurden mit EUR 500 000,- veranschlagt und zum 31.12.X7 rückgestellt. Wie der ständig beauftragte Rechtsanwalt der Gesellschaft in einem Gespräch ausführte, wird der Prozess, dessen Ausgang ungewiss ist, jedenfalls noch länger als 1 Jahr dauern. Die Buchhaltung der C-GmbH hat demnach die Rückstellung aufgrund aktueller Unterlagen auf EUR 650 000,- erhöht.



## Beispiele (4)

- **Übungsbeispiel 4**

- Die D-GmbH weist folgende Umsatzerlöse auf, bei denen ein Produkthaftungsrisiko besteht:

2004	15 Mio EUR Umsatzerlöse
2005	20 Mio EUR Umsatzerlöse
2006	18 Mio EUR Umsatzerlöse
2007	25 Mio EUR Umsatzerlöse
2008	30 Mio EUR Umsatzerlöse

- **Ermitteln Sie die RSt aus unternehmens- und steuerrechtlicher Sicht, wenn dafür keine Versicherung besteht, und aufgrund von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit mit einer Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme von pauschal 0,5% der Umsatzwerte gerechnet wird.**



# Verbindlichkeiten



## Grundlagen (1)

- Unternehmensrecht
  - Bewertung von Verbindlichkeiten ist in § 211 UGB geregelt.
  - Nicht realisierte Gewinne dürfen keinesfalls ausgewiesen werden
  - Höchstwertprinzip
    - Werterhöhungen müssen vorgenommen werden, wenn der Rückzahlungsbetrag am Abschlussstichtag höher ist („**strenges Höchstwertprinzip**“)
    - Wertverringerungen können vorgenommen werden, allerdings darf der Anschaffungswert **nicht unterschritten** werden.



## Grundlagen (2)

- Steuerrecht
  - Zur unternehmensrechtlichen Regelung gibt es keine Abweichungen
  - Verbindlichkeiten sind gem § 6 Z 3 EStG mit den Anschaffungskosten anzusetzen
    - Sinngemäße Anwendung des § 6 Z 2 lit a EStG
  - Ist bei einer Verbindlichkeit der Rückzahlungsbetrag höher als der Verfügungsbetrag (zB Disagio, Damnum) oder sind Geldbeschaffungskosten angefallen, so ist nach § 6 Z 3 EStG 1988 zwingend ein Aktivposten anzusetzen, der auf die Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt abzuschreiben ist
  - Teilwert der Verbindlichkeit gestiegen → Wahlrecht zum Ansatz eines höheren Wertes für § 4 Abs 1-Ermittler
  - Zwingender Ansatz des höheren Wertes für § 5-Ermittler, da Maßgeblichkeit der UB für die Steuerbilanz



## Verbindlichkeiten in ausländischer Währung

- Verbindlichkeiten in ausländischer Währung sind grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren.
- Dabei ist der im Zeitpunkt der Kreditaufnahme maßgebliche Kurs zum Ankauf der Devisen zu Grunde zulegen.
- Bei einem Absinken des Teilwertes kann der niedrigere Wert, jedenfalls begrenzt durch die ursprünglichen Anschaffungskosten angesetzt werden.



## Beispiele

- **Übungsbeispiel**
  - Am 21.11.X8 wurden Waren im Wert von CHF 1.000.000 aus der Schweiz angekauft. Das Zahlungsziel beträgt zwei Monate, sodass die Waren erst am 21.1.X9 zu bezahlen sind. Der Kurs beträgt zum Zeitpunkt des Entstehens der Verbindlichkeit 1,5180 / 1,5040 . Am Bilanzstichtag hat sich der Wechselkurs auf 1,5190/1,4900 verändert. Schließlich beträgt der Kurs am Rückzahlungstag 1,5200/1,5100.
  - Mit welchen Werten ist die Verbindlichkeit jeweils anzusetzen?