

4. Verbindlichkeitsrückstellungen

4.1. Einleitung

Verbindlichkeitsrückstellungen sollen eine Verwandtschaft zu **Verbindlichkeiten** aufweisen. Mayr merkt in diesem Zusammenhang an, das „*bereits der Name Verbindlichkeitsrückstellungen eine Verwandtschaft zu den Verbindlichkeiten [ausdrückt]*“ (2004, 38). Eine ungewisse Verbindlichkeit ist zum Abschlussstichtag unsicher und/oder unbestimmt: So kann die Entstehung und/oder Inanspruchnahme durch den Dritten unsicher sein. Eine diesbezügliche Sicherheit führt nicht zur Gewissheit. Jedenfalls muss entweder ihre Höhe oder Fälligkeit unbestimmt sein. Ansonsten soll keine Verbindlichkeitsrückstellung, sondern eine Verbindlichkeit vorliegen. Eine Verbindlichkeit soll somit auf allen Ebenen sicher und bestimmt sein (Eifler, 1976, 75).

Aufbauend auf Kapitel 3 wird in Folge von einem künftigen Aufwand gesprochen, der gegenwärtig objektiviert und wirtschaftlich verursacht ist und daher gegenwärtig zum Zugang einer Verbindlichkeitsrückstellung führt. Die Aufwandsbezeichnung bedingt das künftige **Kreditgeschäft**, durch das es vor dem Hintergrund des Realisationsprinzips beim Schuldner erst zu einem unterstellten Geldabgang und gegebenenfalls danach Geldzugang plus Zugang einer Verbindlichkeit kommen kann. So gesehen liegt der Realisationszeitpunkt ohne gegenwärtige Objektivierung und wirtschaftliche Verursachung in der Zukunft und die Aufwandsbezeichnung ist gerechtfertigt und nachvollziehbar. Man findet diese Terminologie auch in der Literatur und trifft dort sozusagen als zeitliches Pendant auch auf die Formulierung der gegenwärtigen Aufwendungen, die aber erst künftig realisiert werden. Somit unterscheidet man einerseits in künftig entstehende oder gegenwärtig entstandene Aufwendungen, die aber gegenwärtig oder künftig realisiert werden, und andererseits in künftige oder gegenwärtige Ausgaben, die zu gegenwärtigen oder künftigen Aufwendungen führen. Es ergibt sich aber kein materieller Unterschied. Der Begriff „Ausgabe“ wird definiert als Beschaffungswert von Gütern und Dienstleistungen (Kilger, 1976, 20f; Kosiol, 1972, 92ff) und geht durch die Einbeziehung von Kreditierungsvorgängen (Forderungsminderungen und Verbindlichkeitsmehrungen) über den Inhalt des Begriffs „Auszahlung“ hinaus (Chmielewicz, 1973, 14ff; Menrad, 1965, 16ff; Schmalenbach, 1963, 6ff; Habersstock, 2008, 27ff; Weber, 1978, 29ff). Ausgaben beruhen auf Ansprüchen Dritter aus Lieferungen und Leistungen an das Unternehmen (Fremdleistungen). Moxter (2003b, 47; 1988, 449f) und Eder (1988, 115; 1988, 68) verwenden beide Begriffe synonym. Scheffler (2004, B 233 Rz 379) und Naumann (1989, 138) verwenden den Begriff „Ausgabe“. Eine interessante Formulierung trifft Eder, wonach „*mit dem Wort ‚zuzuordnen‘ ein Periodenbezug rechentechnisch fingiert [wird]*“, eine „*Fiktion (...) überflüssig [wäre], soweit ohne sie dasselbe Resultat erzielt werden würde*“ und es sich daher „*nur um künftige Aufwendungen handeln [kann]*“ (1988,

72). Anderer Ansicht ist jedoch *Altenburger*, wonach „es ... *sich immer nur darum handeln [kann], die Aufwendungen der Zeit bis zum Abschlußstichtag vollständig zu erfassen*“. Vor diesem Hintergrund soll es nach *Altenburger* gegebenenfalls notwendig sein, „*Aufwendungen zu verbuchen, die erst nach dem Abschlußstichtag durch Ausgaben oder Mindereinnahmen effektuert werden, deren Höhe am Abschlußstichtag noch ungewiß ist, ja unter Umständen sogar null betragen kann*“ (1992, 2).

Nach hM müssen die Objektivierung eines künftigen Aufwands aus der Sicht des Abschlussstichtages (Zukunftsbezug; siehe Kapitel 4.2) und die wirtschaftliche Verursachung des objektivierten, künftigen Aufwands vor dem Abschlussstichtag (Vergangenheitsbezug; siehe Kapitel 4.3) kumulativ vorliegen, um den **Ansatz** einer Verbindlichkeitsrückstellung auszulösen (*Leuschner*, 2004, 63ff mwN). Diese beiden Ansatzkriterien sind zu trennen, auch wenn sie gelegentlich ineinander übergehen sollen (*Woerner*, 1994, 486). Ist die Ansatzfrage geklärt, muss im Rahmen der Bewertung des objektivierten, künftigen Aufwands die Höhe der Verbindlichkeitsrückstellung und somit ihr Erfüllungsbetrag bestimmt werden (siehe Kapitel 4.4).

4.2. Objektivierung

Die Kriterien „Außenverpflichtung“ und „Ansatzwahrscheinlichkeit“ objektivieren den künftigen Aufwand aus der Sicht des Abschlussstichtages (Zukunftsbezug): Eine Sachverhaltsverwirklichung muss einen Dritten rechtlich oder faktisch in die Lage versetzen, einen Aufwand vom Unternehmen zu verlangen. Das Unternehmen hat dann eine rechtliche oder faktische Außenverpflichtung. Die Ansatzwahrscheinlichkeit ist die Wahrscheinlichkeit, dass es zu einem künftigen Aufwand kommt, weil der rechtlich oder faktisch verpflichtende Sachverhalt verwirklicht wird, der Dritte davon erfährt und vom Unternehmen einen Aufwand verlangt.

4.2.1. Außenverpflichtung

Die Literatur weist mitunter darauf hin, dass die Bezeichnung „Dritter“ verfehlt und verwirrend ist, da eine Verbindlichkeitsrückstellung weder im juristischen noch im logischen Sinn einen „Dritten“ oder ein „Dreiecksverhältnis“ voraussetzt (*Mayr*, 2004, 147). Daher sollte besser die Bezeichnung „Anderer“ bzw „Unternehmensexterner“ gewählt werden. Der Bezug zu einem Dritten bzw Unternehmensexternen führt zur Abgrenzung von **Innenverpflichtungen**. Das sind Aufwendungen, die kein Unternehmensexterner vom Unternehmen verlangen kann (*Adler, Düring und Schmaltz*, 1995b, § 249 Rz 43 mwN; *Hommel*, 2002, § 249 Rz 36 mwN). Diese Abgrenzung ist mitunter schwierig, wie die Problemkreise „Eigeninteresse“ und „Abwicklungstätigkeiten“ zeigen.

Der BFH lehnt einmal Verbindlichkeitsrückstellungen ab, wenn neben die Außenverpflichtung ein **Eigeninteresse** des Unternehmers am künftigen Aufwand tritt: Ein Unternehmen der Lackindustrie war mit der Abfallentsorgung in Rückstand geraten und bildete für den künftigen Aufwand eine Verbindlichkeitsrückstellung. Der Kern „*der gesetzlichen Abfallentsorgungspflichten*“ liegt „*nicht in einer Verpflichtung des Abfallbesitzers, die in seinem Betrieb anfallenden Abfälle zu beseitigen*“. Diese Gesetze regeln vielmehr „*die Art der Abfallbeseitigung in einer die Allgemeinheit nicht beeinträchtigenden Weise*“. „*Das Erfordernis der Entsorgung selbst ergibt sich hingegen aus betrieblichen Notwendigkeiten*“, sodass es sich um „*eigenbetrieblichen Aufwand*“ (BStBl II 2001, 570) handelt. Der BFH anerkennt solche Verbindlichkeitsrückstellungen ein anderes Mal: Bei einem Unternehmen fallen erhebliche Mengen von nach § 257 HGB und 147 AO aufbewahrungspflichtigen Geschäftsunterlagen an (siehe zur österreichischen Rechtslage Bertl und Hirschler, 2006g, 257f). Der BFH urteilt, dass das „*eigenbetriebliche Interesse der Klägerin an der Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen*“ der Rückstellungspassivierung nicht entgegensteht. Im vorliegenden Fall „*tritt das eigenbetriebliche Interesse an einer Aufbewahrung großer Mengen von Geschäftsunterlagen für einen relativ langen Zeitraum gegenüber der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zurück*“ (BStBl II 1986a, 790; so auch BStBl II 2003, 131). Die Ablehnung wird kritisiert (Konezny, 2009a, § 198 Abs 8 Rz 127; Adler, Düring und Schmaltz 1995b, § 249 Rz 43; Bartels, 1992c, 1095f; Hommel, 2002, § 249 Rz 35). Sie soll gegen das Vollständigkeitsgebot verstoßen und ein intersubjektiv nicht nachprüfbares Element in die Bilanzierung einführen (Hoyos und Ring, 2006a, § 249 Rz 26; Mayr, 2003, 740). Nach Moxter mangelt es der Rechtsprechung „*an einem klaren Kriterium zur Abgrenzung von Außen- und Innenverpflichtung*“. Das Eigeninteresse soll als ein solches Abgrenzungskriterium versagen. Entscheidend soll allein sein, „*daß Außenverpflichtungen durch eine objektivierte Unentziehbarkeit gekennzeichnet sind: Bei Außenverpflichtungen existiert stets ein Gläubiger, der seinen Anspruch durchsetzen kann und wird; bei Innenverpflichtungen fehlt es an der solcherart objektivierten Unentziehbarkeit*“ (2007, 97f).

Die Erfüllung von Außenverpflichtungen kann vielfältige, unternehmensexterne und unternehmensinterne **Abwicklungstätigkeiten** verursachen. Diese Abwicklungstätigkeiten sind nicht Teil, aber notwendig für die Erfüllung einer Außenverpflichtung. Nach Hommel sind sie „*aus der Sicht des Bilanzierenden unstrittig zur Leistungserfüllung erforderlich; sie gründen jedoch nicht in einer schuldrechtlichen Hauptpflicht*“ (2002, § 249 Rz 38). So entstehen etwa bei Versicherungsunternehmen neben der Hauptleistung, dem Schadenersatz des Versicherten, Aufwendungen für die Schadenermittlung (Schadenpersonal im Innen- und Außendienst, Gutachten, Auskünfte uÄ) und Schadenbearbeitung (Prüfung des Versicherungsverhältnisses und der daraus entstehenden Deckungsprozesse, Abrechnungsverkehr aus Rück- und Mitversicherungsverhältnissen uÄ) (Perlet, 1986, 29; Boetius, 1996, 315; Gürtler, 1961, 74; Jäger, 1970, 662ff; Eifler, 1976,

187; *Molnar*, 1986, 54)⁸⁰. Nach einer älteren Entscheidung des BFH haben Versicherungsunternehmen Verbindlichkeitsrückstellungen für Schadenermittlungs-, nicht aber für Schadenbearbeitungsaufwendungen zu passivieren. Der Schadenbearbeitung fehlt „*der Rang einer eigenen schuldrechtlichen Leistung des Versicherers*“. Schadenbearbeitungsrückstellungen bilden eine „*Aufwandsrückstellung*“ (BStBl II 1972a, 392; so auch BStBl II 1972b, 827f). Im Gegensatz zu dieser Rechtsprechung sieht man heute die Verbindlichkeitsrückstellung nicht aus der Sicht des Gläubigers, sondern aus der Sicht des Schuldners. Er hat alle künftigen Aufwendungen zu berücksichtigen, die zur Erfüllung der Außenverpflichtung notwendig sind, was die anfangs angesprochenen Abwicklungstätigkeiten einschließen soll (*Konezny*, 2009a, § 198 Abs 8 Rz 129; *Adler, Düring und Schmaltz*, 1995b, § 249 Rz 58; *Perlet*, 1986, 77ff; IDW/HFA, 1982, 213; *Hommel*, 2002, § 249 Rz 38; *Moxter*, 1983, 305)⁸¹.

Die Außenverpflichtung kann privatrechtlich, öffentlich-rechtlich oder faktisch sein. *Hoyos und Ring* (2006a, § 249 Rz 29) nennen als Beispiele von privatrechtlichen Außenverpflichtungen gesetzliche oder rechtsgeschäftliche Schuldverhältnisse, dingliche Rechte, Familien- oder Erbrecht. *Adler, Düring und Schmaltz* (1995b, § 249 Rz 49) nennen als Beispiele von öffentlich-rechtlichen Außenverpflichtungen gegenüber dem Staat Steuerrückstellungen, Rückstellungen für Altlastensanierung und für Entsorgungsverpflichtungen, Rückstellungen von Bergbauunternehmen für Gruben- oder Schachtversatz, Rückstellungen für Rekultivierungsaufwendungen, wenn entsprechende bundes- oder landesrechtliche Vorschriften bestehen⁸², und Rückstellungen für die gesetzliche Verpflichtung, einen Jahresabschluss (gegebenenfalls auch einen Lagebericht) aufzustellen und prüfen zu lassen. Außenverpflichtungen können sich auf Geldleistungen oder Sach- und Dienstleistungen beziehen (*Baetge und Roß*, 1991, 473). Der Anspruch des Gläubigers muss nicht einklagbar und die Person des Gläubigers nicht bekannt sein (*Konezny*, 2009a, § 198 Abs 8 Rz 130; *Hoyos und Ring*, 2006a, § 249 Rz 30; *Adler, Düring und Schmaltz*, 1995b, § 249 Rz 44; *Hommel*, 2002, § 249 Rz 33; aA *Schön*, 1994, 9). Daher sind auch Verpflichtungen, die sich aus einem Vertrag ergeben, wie etwa aus Produkthaftung, aus unerlaubter Handlung oder aus der Verletzung fremder Schutzrechte grundsätzlich rückstellungsfähig (*Adler, Düring und*

⁸⁰ Weiters entstehen etwa bei der Abwicklung der betrieblichen Altersversorgung Verwaltungsaufwendungen durch Einholung versicherungsmathematischer und juristischer Gutachten, Auszahlung der Versicherungsleistungen und vor allem Betreuung der Bestände (*Adler, Düring und Schmaltz*, 1995b, § 249 Rz 56).

⁸¹ Heute wird dies eindeutig durch § 341g Abs 2 HGB geklärt. Versicherungsunternehmen müssen die gesamten Schadenregulierungsaufwendungen in die Schadenrückstellungen einbeziehen. Darunter fallen sowohl Schadenermittlungs- als auch Schadenbearbeitungsaufwendungen (*Perlet*, 1986, 76; *Boetius*, 1996, 317).

⁸² Siehe *Rohatschek* (2001, W 157ff) zu den zuletzt genannten Rückstellungen auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Umweltschutzverpflichtung, insbesondere vor dem Hintergrund der „Empfehlung der Kommission vom 30. Mai 2001 zur Berücksichtigung von Umweltaspekten im Jahresabschluss und Lagebericht von Unternehmen: Ausweis, Bewertung und Offenlegung“, bekannt gegeben unter dem Aktenzeichen K(2001) 1495.

Schmaltz, 1995b, § 249 Rz 44). Auch für Hommel gilt allgemein, „dass die Existenz einer Außenverpflichtung, wenn auch nicht zwingend das genaue Feststehen der Person des anderen Dritten, so doch zumindest den Kreis der Anspruchsberechtigten voraussetzt“ (2002, § 249 Rz 37), wodurch etwa Rückstellungen aus Produkthaftung und öffentlich-rechtliche Verpflichtungen gegenüber dem Staat zu Verbindlichkeitsrückstellungen führen können. Die Außenverpflichtung muss nicht notwendigerweise gegenüber dem Gläubiger erfüllt werden (Hoyos und Ring, 2006a, § 249 Rz 32; Adler, Düring und Schmaltz, 1995b, § 249 Rz 46).

4.2.1.1. Rechtlich

Ansatzrelevante Unterschiede zwischen privat- und **öffentlich-rechtlichen** Verpflichtungen beschreibt Hommel: Bei Letzteren soll es insbesondere häufig an der Kenntnis der Anspruchsberechtigung seitens der öffentlichen Hand fehlen. Weiters soll die Abgrenzung von abstrakten Leitsätzen schwierig sein (2002, § 249 Rz 54f)⁸³. Der BFH vertritt die Auffassung, Verbindlichkeitsrückstellungen sind jedenfalls „auch zu bilden für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen. Voraussetzung ist aber, daß diese konkretisiert sind. Allgemeine öffentlich-rechtliche Leitsätze rechtfertigen keine Rückstellung“ (BStBl II 1976a, 622⁸⁴; ferner BStBl II 1978b, 99). Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung kann durch eine „besondere Verfügung oder Auflage der zuständigen Behörde“ konkretisiert sein. Sie kann auch durch das Gesetz konkretisiert sein, wenn es „ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln innerhalb einer bestimmten Zeit vorschreibt“, denn „diese Verpflichtung belastet den Unternehmer nicht weniger als eine durch behördliche Auflage auferlegte Verpflichtung. Daher wäre es wirtschaftlich nicht gerechtfertigt, beide verschieden zu behandeln“ (BStBl II 1978b, 97). Schließlich ergänzt der BFH seine Rechtsprechung und fordert, „daß an die Verletzung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung Sanktionen geknüpft sind, so daß sich ein Steuerpflichtiger der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann“ (BStBl II 1980c, 297). Später wiederholt der BFH seine Rechtsprechung: Eine **Konkretisierung** von öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen setzt entweder „eine Verfügung der zuständigen Behörde, die ein bestimmtes Handeln vorsieht“, voraus oder eine Gesetzesvorschrift, wenn diese erstens „in sachlicher Hinsicht ein genau bestimmtes Handeln vorsieht“, zweitens „in zeitlicher Hinsicht ein Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums fordert“ und drittens „dieses Handlungsgebot sanktionsbewehrt und damit durchsetzbar ist“ (BStBl II 1993c, 891; ferner BStBl II 1989b, 894; BStBl II 1992b, 1011). Die öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Aufbewahrung von Ge-

⁸³ In diesem Kapitel soll es nur um die Konkretisierung gehen. Die Kenntnis des Dritten wird in Kapitel 4.2.2.2 behandelt.

⁸⁴ Im Streitfall wollte ein Vermieter von Wohnungen eine Rückstellung für künftige Instandhaltungsaufwendungen bilden und berief sich unter anderem „auf eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung der Wohnungsbauunternehmen, im Interesse der Volkswirtschaft die errichteten Wohnungen zu erhalten“ (BStBl II 1976a, 622).

schäftsunterlagen ist konkretisiert, weil das Unternehmen „nach dem eindeutigen Gesetzesbefehl des § 257 HGB und des § 147 AO 1977 zur Aufbewahrung der in diesen Gesetzesvorschriften genannten Geschäftsunterlagen“ verpflichtet ist. Dabei ist es „unerheblich (...), dass das Gesetz die Art der Aufbewahrung nicht im Detail vorschreibt“ (BFH, BStBl II 2003, 131). Der VwGH nimmt bereits eine Konkretisierung von öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen an, „wenn die Verpflichtung unmittelbar auf dem Gesetz oder einem besonderen Verwaltungsakt beruht und wenn an die Verletzung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung Sanktionen geknüpft sind“ (ÖStZB 1997, 357).

Der BFH muss vorrangig nicht konkretisierte, öffentlich-rechtliche Verpflichtungen und somit Leitsätze (als Innenverpflichtungen) von konkretisierten, öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen (als Außenverpflichtungen) abgrenzen (Mayer-Wegelin, 1995, § 249 Rz 94; Mayer-Wegelin, Kessler und Höfer, 2004, § 249 Rz 35; Adler, Düring und Schmaltz, 1995b, § 249 Rz 50). Dieses **Abgrenzungsproblem** existiert bei privatrechtlichen Verpflichtungen offenbar nicht. Öffentlich-rechtliche Leitsätze wollen nach bestimmten Maßstäben wünschenswertes Handeln bestimmter Personen(gruppen) anregen. Dritte können dieses Verhalten allerdings keinesfalls verlangen (Roß und Drogemüller, 2003, 119). Das unterscheidet Leitsätze von konkretisierten, öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen. Nach Bordewin lässt etwa der Grundsatz gem Art 14 Abs 2 GG, dass Eigentum verpflichtet, „in der Tat nicht erkennen, welche konkreten Pflichten bestehen“ (1992b, 1097; glA Adler, Düring und Schmaltz, 1995b, § 249 Rz 51; Hoyos und Ring, 2006a, § 249 Rz 29).

Es stellt sich die Frage, ob der BFH privat- und öffentlich-rechtliche Verpflichtungen hinsichtlich der geforderten Konkretisierung ungerechtfertigt ungleich behandelt. Bartels (1992c, 1095) geht davon aus, dass der BFH die Gefahr einer Überkonkretisierung heraufbeschwört und im Ergebnis ein **Sonderrecht** für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen schafft. Es soll aber für den Ansatz von Verbindlichkeitsrückstellungen nicht darauf ankommen, aus welchem Rechtsgebiet die Verpflichtung stammt (glA Konezny, 2009a, § 198 Abs 8 Rz 139; Kämpfer, 1994, 264; Wesner, 1994, 438f; Bäcker, 1989, 2071ff; Bäcker, 1995, 503ff; Adler, Düring und Schmaltz, 1995b, § 249 Rz 51 mwN; Mayr, 2003, 740 mwN). Andere Autoren sehen kein Sonderrecht (Kupsch, 1992a, 2322; Klein, 1992, 1737). Döllerer sieht die Konkretisierungsanforderungen des BFH „nicht zu eng“. So braucht etwa das Handeln vom Gesetz nicht absolut festgelegt sein, auch eine „relative Bestimmtheit“ (1987a, 67) genügt. Ähnlich muss nach Stoll aus dem Gesetz nur ein „prinzipieller Erfüllungszwang“ hervorgehen, „wobei für die normative Umschreibung der dem Grunde nach bestehenden gesetzlichen Verpflichtung eine relative Bestimmtheit genügt“ (1987, 386). Weiters ist für Bordewin eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung konkretisiert, wenn der herbeizuführende Erfolg feststeht, aber noch offen ist, „mit welcher von verschiedenen in Betracht kommenden Methoden er herbeizuführen ist“ (1992b, 1097; glA Mayer-Wegelin, 1995, § 249 Rz 95; Hommel, 2002, § 249

Rz 60). *Herzig* versteht das vom BFH geforderte inhaltlich genau bestimmte Handeln nicht in dem Sinn, „daß die anzuwendenden Verfahren und Techniken im Gesetz fixiert sein müssen. Bei der rasanten Entwicklung der Technik müsste ein solches Gesetz zwangsläufig scheitern“, eine konkretisierte Verpflichtung liegt etwa jedenfalls dann vor, wenn das Gesetz ein „Handeln nach dem neuesten Stand der Technik“ (1990, 1345) vorschreibt (glA bereits *Döllerer*, 1987a, 67). Der BFH (BStBl II 1990, 603) selbst versteht das in zeitlicher Hinsicht konkretisierte Handeln nicht im engen Sinn einer kalendermäßigen Bestimmung, sondern lässt auch die schätzungsweise Bestimmbarkeit genügen (glA *Bertl* und *Hirschler*, 2006e, 353). Nach *Hommel* gewährleistet die geforderte Sanktionsbewehrung lediglich die Unentziehbarkeit der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung und „schafft insoweit für sie kein Sonderrecht (...) sondern dient insbesondere der Abgrenzung zu den Aufwandsrückstellungen“ (2002, § 249 Rz 62).

4.2.1.2. Faktisch

Einer Verbindlichkeitsrückstellung muss nach hM keine rechtliche Außenverpflichtung zugrunde liegen. Es genügt eine faktische (*Adler, Düring und Schmaltz*, 1995b, § 249 Rz 52; *Döllerer*, 1975, 291f; *Naumann*, 1989, 90; *Hommel*, 2002, § 249 Rz 33). Faktische Außenverpflichtungen können etwa Kulanz- und Umweltschutzverpflichtungen (*Mayr*, 2004, 155-160; *Mayer-Wegelin, Kessler und Höfer*, 2004, § 249 Rz 97; *Adler, Düring und Schmaltz*, 1995b, § 249 Rz 53; *Baetge und Philipps*, 1995, 244), Verpflichtungen aus der Abwehr schädigender Prozesse (*Mayr*, 2004, 160-162; *Adler, Düring und Schmaltz*, 1995b, § 249 Rz 53) sowie zur Zahlung von Leistungsprämien (*Mayr*, 2004, 162-165) sein. Eder spricht aber von „einer extensiven Auslegung des Passivierungskriteriums“ (1988, 45). Für *Baetge und Philipps* (1995, 244) ergeben sich faktische Umweltschutzverpflichtungen, wenn das Unternehmen durch die Öffentlichkeit gezwungen wird, ohne rechtliche Verpflichtung einen bestimmten Aufwand zu tätigen. Die **Abgrenzung** der faktischen Außenverpflichtungen von den Innenverpflichtungen ist schwierig, fehlt doch bei beiden die rechtliche Grundlage (*Moxter*, 2003b, 113f). In diesem Sinn schreibt *Hommel* (2002, § 249 Rz 36) beispielhaft, dass die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit von künftigen Reparatur- oder Erhaltungsaufwendungen allein keine faktische Außenverpflichtung bildet. *Mayr* bemerkt stellvertretend für die hM, dass faktische Außenverpflichtungen im Vergleich zu rechtlichen Außenverpflichtungen „ein Objektivierungsdefizit auf[weisen]. Dieses Objektivierungsdefizit so gut wie nur möglich auszugleichen, ist die eigentliche Aufgabe“ (2004, 154).

Bereits der RFH setzte für eine Verbindlichkeitsrückstellung „nicht stets eine rechtsverbindliche Verpflichtung voraus“ (RStBl 1938a, 85). Auch der BFH ließ Verbindlichkeitsrückstellungen für „sittliche Verpflichtungen“ zu, denen „sich der Unternehmer nicht entziehen zu können glaubt“ (BStBl III 1963a, 113). Er anerkannte weiters Außenverpflichtungen, „denen ein Kaufmann aus geschäftlichen Erwägungen nachkommt, ohne dass ein Anspruch besteht, der vor Gerichten mit

Erfolg geltend gemacht werden kann“, jedoch „der Zwang zur Erfüllung der Verpflichtung derart groß ist, dass ihm die Kaufleute, von wenigen Ausnahmefällen abgesehen, allgemein nachgeben würden“ (BStBl III 1956c, 212). Auch der BGH möchte eine Verbindlichkeitsrückstellung bilden, „wenn am Bilanzstichtag ein faktischer Leistungszwang bestand, wenn sich – mit anderen Worten – ein Kaufmann auch ohne Rechtspflicht einer Leistung nicht entziehen kann“, was nach „objektiven Gesichtspunkten aus der Sicht eines ordentlichen Kaufmanns“ (Betriebs-Berater 1991, 507) zu beurteilen ist.

Nach Adler, Düring und Schmaltz liegt eine faktische Außenverpflichtung vor, „wenn sich der ordentliche Kaufmann auch ohne Rechtspflicht einer Leistung nicht entziehen kann oder will. Der faktische Leistungszwang kann auf geschäftlichen, moralischen oder sittlichen Erwägungen oder auf Treu und Glauben beruhen“ (1995b, § 249 Rz 52). Das Nicht-entziehen-„Wollen“ wird kritisiert (so bei Mayr, 2004, 154f; aA Konezny, 2009a, § 198 Abs 8 Rz 128). Die Erfüllung auf Grundlage einer faktischen Außenverpflichtung soll nicht mehr im freien Willen des Unternehmens liegen (Mayer-Wegelin, Kessler und Höfer, 2004, § 249 Rz 37). Hommel (2002, § 249 Rz 33) schreibt daher nur vom Nicht-mehr-entziehen-Können (siehe zu diesem Unentziehbarkeitstheorem Schön, 1994, 7) und Baetge und Roß sprechen davon, „daß der Bilanzierende mit großen Schwierigkeiten für den Fortgang der Unternehmenstätigkeit rechnen muß, wenn der die betreffende Verpflichtung nicht erfüllt“ (1991, 473). Für Mayr liegt eine faktische Außenverpflichtung vor dem Hintergrund der hM und Rechtsprechung vor, „wenn sich ein Kaufmann einer faktischen Verpflichtung gegenüber einem anderen (objektiv) nicht entziehen kann. Würde sich der Kaufmann dem faktischen Leistungszwang (bzw dem faktischen Anspruch des anderen) widersetzen, wäre dies mit wirtschaftlichen Nachteilen verbunden. Die Abwehr dieser wirtschaftlichen Nachteile stellt für den Kaufmann eine wirtschaftliche Belastung dar“ (2004, 155).

4.2.2. Ansatzwahrscheinlichkeit

Beim Ansatzkriterium „Außenverpflichtung“ wird überwiegend (rechts)dogmatisch untersucht, ob ein Dritter einen künftigen Aufwand des Unternehmens als Folge einer Sachverhaltsverwirklichung rechtlich oder faktisch verlangen kann. Die Wahrscheinlichkeit dieses Verlangens ist noch irrelevant. Bei der Ansatzwahrscheinlichkeit widmet man sich der Prognose dieser Wahrscheinlichkeit. Für Mayr ist die Ansatzwahrscheinlichkeit „umfassend und als Gesamtwahrscheinlichkeit (einer künftigen Belastung) zu sehen“ (2004, 166). Stellt man sich eine Wahrscheinlichkeitsverteilung vor, die über die Ausprägungen der Variable „künftiger Aufwand“ informiert, so kann eine Ausprägung null sein. Somit meint Mayr mit seiner Gesamtwahrscheinlichkeit die Wahrscheinlichkeit 100% abzüglich der Wahrscheinlichkeit eines künftigen Aufwands von null. Diese Ansatzwahrscheinlichkeit muss einen Grenzwert überschreiten.

4.2.2.1. Produkt aus Wahrscheinlichkeiten

Die Ansatzwahrscheinlichkeit ist bei Verbindlichkeitsrückstellungen ein Produkt aus mindestens zwei Wahrscheinlichkeiten: Der Wahrscheinlichkeit der **Sachverhaltsverwirklichung** (siehe *Adler, Düring und Schmaltz*, 1995b, § 249 Rz 121f zu aufschiebend und auflösend bedingten Außenverpflichtungen) und der **Inanspruchnahme** durch den Dritten. Oft wird zwar die Bedeutung dieser beiden Wahrscheinlichkeiten hervorgehoben, sie werden aber nicht in Bezug zueinander gesetzt: So wird nach *Hoyos und Ring*, „[ü]berwiegend nicht zwischen der Wahrscheinlichkeit des Be- oder Entstehens der Verbindlichkeit und der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme unterschieden“, was sich aber empfiehlt, „weil zweierlei Risiken vorliegen“ (2006a, § 249 Rz 42). Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch den Dritten spielt bei privatrechtlichen Schadenersatzverpflichtungen und öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen eine besondere Rolle (so stellvertretend für viele *Mayer-Wegelin, Kessler und Höfer*, 2004, § 249 Rz 57; siehe auch Kapitel 4.2.2.2).

Wenn man daher unterstellt, dass bei Sachverhaltsverwirklichung der Aufwand nicht jedenfalls verlangt wird, weil der Dritte seinen grundsätzlich bestehenden Anspruch nicht geltend macht, muss man beide Wahrscheinlichkeiten multiplizieren, und dieses Produkt mit einem Grenzwert vergleichen. Denn was zählt, ist die Wahrscheinlichkeit eines künftigen Aufwands ungleich null. Das zusätzliche Abstellen auf die Inanspruchnahme durch den Dritten erklärt die Literatur mit der Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Vermögenslast, die neben der wahrscheinlichen Sachverhaltsverwirklichung eben auch die wahrscheinliche Inanspruchnahme durch den Dritten verlangt. Andernfalls kommt es zu keinem Aufwand (so etwa *Hommel*, 2002, § 249 Rz 32). Beide Wahrscheinlichkeiten getrennt voneinander zu betrachten und dann jede für sich mit einem Grenzwert zu vergleichen, der sich aber auf die (Gesamt-)Wahrscheinlichkeit eines künftigen Aufwands bezieht, ist nicht folgerichtig (*Mayr*, 2004, 167 FN 763; aA offenbar *Gaigg*, 1997, 465).

4.2.2.2. Kenntnis des Dritten

Die Ansatzwahrscheinlichkeit ist bislang das Produkt zweier Wahrscheinlichkeiten. Die Voraussetzung einer Inanspruchnahme durch den Dritten ist (wohl) seine Kenntnis der Sachverhaltsverwirklichung. Andernfalls ist die Ansatzwahrscheinlichkeit jedenfalls 0% (offenbar in diesem Sinn *Mayr*, 2004, 198; *Mayer-Wegelin, Kessler und Höfer*, 2004, § 249 Rz 56; *Hoyos und Ring*, 2006a, § 249 Rz 44).

Der BFH urteilte 1963, dass Rückstellungen für **Haftpflicht**, anders als Gewährleistungs- und Garantierückstellungen, nicht in einer „mehr oder weniger pauschalen Weise“ bemessen werden können. „Haftpflichtverbindlichkeiten treten im allgemeinen selten und vereinzelt auf und können durch eine Rückstellung in der Bilanz nur insoweit berücksichtigt werden, als die Haftpflichtinanspruchnahme wenigstens dem Grunde nach am Bilanzstichtag ernsthaft zu befürchten war.“ Daher kann eine Verbindlichkeitsrückstellung „nur in Fällen anerkannt werden, in

denen spätestens bis zum Tag der Bilanzaufstellung ein Schadenersatz gegenüber dem Verpflichteten geltend gemacht wird oder wenigstens die den Anspruch begründenden Tatsachen im einzelnen bekannt geworden sind“ (BStBl III 1963c, 237). Der BFH muss in diesem Urteil auch einen vermeintlichen Widerspruch zu einem fünf Jahre zuvor ergangenen Urteil klären. Damals ließ er eine Haftpflichtrückstellung bei „buchführenden Notaren“ zu, denn eine solche Passivierung ist „nicht schon dadurch ausgeschlossen, daß zum Bilanzstichtag noch keine Inanspruchnahme (...) vorliegt“ (BStBl III 1958, 345). Dieses ältere Urteil beruht „auf der Annahme, daß bei der Eigenart der Tätigkeit der Notare Garantie- und Haftpflichtfälle mit gewisser Regelmäßigkeit auftreten würden“. Soweit „diese auf tatsächlichem Gebiet liegende Annahme“ unzutreffend ist, müssen die fünf Jahre später „entwickelten Grundsätze auch für Notare“ (BStBl III 1963c, 237) gelten. 1983 wiederholt der BFH diese Grundsätze: Bei Garantieverpflichtungen reicht es für den Nachweis einer ernstlich drohenden Inanspruchnahme aus, „daß nach der Lebenserfahrung in dem betreffenden Betriebszweig mit Inanspruchnahmen gerechnet werden muß“. Bei einer „Haftpflicht gegenüber Dritten“ (BStBl II 1984g, 236) soll diese Voraussetzung nicht vorliegen.

1969 ließ der BFH Rückstellungen für **Patentrechtsverletzungen** zu, obwohl bis zur Bilanzaufstellung noch keine Ansprüche angemeldet waren (siehe zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt *Bertl und Hirschler*, 2005, 76f). Ausreichend sei, „daß ein ordentlicher Patentanwalt einer verletzten Partei mit gutem Gewissen wegen überwiegender Erfolgsaussichten zu einem Patentprozeß raten würde“ (BStBl II 1970b, 15). 1981 wird dies bekräftigt (BStBl II 1982a, 748; siehe auch die Urteilsbesprechungen bei *Döllner*, 1983, 409 und *Mathiak*, 1982, 307). Diese Rechtsprechung dient heute nach *Moxter* (2007, 103) wegen einer 1983 erfolgten steuerrechtlichen Novellierung nur mehr zur Veranschaulichung, wie der BFH bei einseitigen Verpflichtungen die Ansatzwahrscheinlichkeit zu interpretieren versuchte. Nach dieser Gesetzesnovellierung können derartige Rückstellungen nur mehr passiviert werden, wenn „1. der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung geltend gemacht hat oder 2. mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist“, doch hat man eine nach Nr 2 passivierte Rückstellung „spätestens in der Bilanz des dritten auf ihre erstmalige Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs gewinnerhöhend aufzulösen, wenn Ansprüche nicht geltend gemacht worden sind“ (§ 5 Abs 3 dEStG). Sicherlich gilt *Moxters* Aussage für die Auflösungspflicht einer solchen Rückstellung unter den Voraussetzungen der Novellierung. Bei den Wahrscheinlichkeitsgrenzen des BFH (BStBl II 1982a, 748) („mit einiger Wahrscheinlichkeit“) und Steuergesetzes (ernsthaftes Rechnen) wird wohl kein materieller Unterschied zu entdecken sein. In diesem Sinn kann weiterhin auf die Rechtsprechung des BFH verwiesen werden: „Wenn (...) eine Verbindlichkeit wegen Patentverletzung dem Grunde nach besteht, so darf im allgemeinen unter Kaufleuten davon ausgegangen werden, daß die Geltendmachung des Anspruchs durch den Gläubiger auch wahrscheinlich ist“. Nur scheinbar soll diese

These der Novellierung widersprechen, wonach es (auch bei einer dem Grunde nach bestehenden Verbindlichkeit) darauf ankommt, ob mit einer Inanspruchnahme „*ernsthaft zu rechnen*“ ist: Die Novellierung soll nach Ansicht des BFH nur Ausnahmefälle ausschalten wollen, in denen „*wegen ansonsten guter Geschäftsbeziehungen zum Patentrechtsverletzer oder wegen finanzieller Abhängigkeit*“ (BStBl II 2006, 517; siehe auch die Urteilsbesprechung durch *Berndt*, 2006, 1220) eine Inanspruchnahme unwahrscheinlich ist.

Der BFH (BStBl II 1993c, 891) musste die Bedeutung der Kenntnis des Dritten auch für **öffentlich-rechtliche** Verpflichtungen klären: Ein Steuerpflichtiger erwartete 1984 angesichts der für 1991 geplanten Stilllegung seines Galvanikbetriebs „*den Erlaß polizei- und ordnungsrechtlicher Verfügungen zur Beseitigung der entstandenen Umweltschäden*“. Er passivierte deshalb bereits in der Bilanz zum 31. Dezember 1984 eine entsprechende Verbindlichkeitsrückstellung. Dies ist für den BFH unrechtmäßig, „*wenn im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß der Schaden der für die Entscheidung über die Rechtsfolgen zuständigen Behörde bekannt ist oder alsbald bekannt sein wird und der Zustands- oder Handlungsstörer deshalb mit einer Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muß*“. Bei vertraglichen Verpflichtungen ist grundsätzlich von einer Inanspruchnahme durch den Dritten auszugehen, weil der „*Vertragspartner seine Rechte kennt*“. Bei einseitigen Verpflichtungen wie Schadenersatzverpflichtungen wird eine Inanspruchnahme durch den Dritten aber erst dann angenommen, „*wenn die den Anspruch begründenden Tatsachen (...) dem Geschädigten bekannt sind oder dies doch unmittelbar bevorsteht*“. Einseitige Verpflichtungen sind daher mit den vertraglichen Verpflichtungen „*erst vergleichbar, wenn der Gläubiger die sich aus ihnen ergebende (mögliche) Berechtigung kennt. Solange dies nicht der Fall ist, hat das Vorsichtsprinzip lediglich zur Folge, daß auch eine nachweisbar unmittelbar bevorstehende Kenntnisnahme zur Bildung einer Rückstellung berechtigt. Auch in diesem Fall ist die Rückstellung noch hinreichend objektivierbar*“. Ein „*Sonderrecht für öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten*“ (BStBl II 1993c, 891; in diesem Sinn auch BFH, BStBl II 2000, 612) soll durch diese Grundsätze nicht geschaffen werden. Der VwGH verlangt weniger streng, dass der „*für die Einforderung einer zwingenden Leistungspflicht zuständigen Behörde die sachverhältnismäßigen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Pflicht bekannt sind oder mit hoher Wahrscheinlichkeit bekannt werden*“ (ÖStZB 1997, 357).

Verallgemeinert man das soeben beschriebene Urteil des BFH (BStBl II 1993c), erkennt man die Forderung, dass bei einseitigen Verpflichtungen die Sachverhaltsverwirklichung und Kenntnis des Dritten bis zur Bilanzaufstellung vorliegen müssen. *Adler, Düring* und *Schmaltz* sehen darin ein „*zusätzliches Erfordernis*“, das zu einer mit den handelsrechtlichen Ansatzkriterien von Verbindlichkeitsrückstellungen „*nicht vereinbarten Einschränkung der Rückstellungsbilanzierung führt*“ (1995b, § 249 Rz 75; ebenfalls kritisch zu diesem Urteil *Bäcker*, 1995, 503ff; *Herzig*, 1994, 20; *IDW*, 1994, 547; *Oser und Pfitzer*, 1994, 845; *Paus*, 1994, 247; *Schön*,

1994, 8; Hommel, 2002, § 249 Rz 51; Siegel, 1995, 537). Auch Hoyos und Ring lehnen diese Einschränkung ab, denn „*der Zeitpunkt der Entdeckung des Anspruchs durch den Gläubiger[hat] nur mit der Frage zu tun, wann, aber nicht ob mit der Inanspruchnahme zu rechnen ist*“ (2006a, § 249 Rz 44). Es wird kritisiert, dass die Verallgemeinerung eine Ansatzwahrscheinlichkeit am Abschlussstichtag von 100% fordert, was zu einer risikofreudigen Bilanzierung führen soll (so explizit Mayr, 2004, 200; Mayer-Wegelin, Kessler und Höfer, 2004, § 249 Rz 56; Adler, Düring und Schmaltz, 1995b, § 249 Rz 51; Hommel, 2002, § 249 Rz 51).

Im Jahr 2006 muss der BFH seine Urteile zu Patentrechtsverletzungen und das 1993 gefällte Urteil (Galvanikbetrieb) in Einklang bringen: Er meint, dass Patentrechtsverletzungen „*infolge der ständigen Überwachung des Marktes dem Patentinhaber in der Regel bekannt*“ werden. Dagegen bleiben insbesondere „*Verpflichtungen zur Beseitigung von Umweltschäden (...) den Behörden vielfach unbekannt*“ (BStBl II 2006, 517; siehe auch die Urteilsbesprechung durch Berndt, 2006, 1220).

4.2.2.3. Grenzwert

Der BFH spricht sich dafür aus, „*dass das Bestehen oder das künftige Entstehen der Verbindlichkeit dem Grund (...) nach sowie die Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen wahrscheinlich sind*“. Dies sei dann der Fall, „*wenn mehr Gründe für als gegen das Be- oder Entstehen einer Verbindlichkeit und einer künftigen Inanspruchnahme sprechen*“. Hier zählen nicht die subjektiven Erwartungen des Steuerpflichtigen, sondern die Erwartungen „*auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei der Aufstellung der Bilanz erkennbarer Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns*“ (BStBl II 1985, 44). Der VfGH (ÖStZB 1998, 119) verweist auf dieses Urteil. Der BFH fordert somit eine „*überwiegende Wahrscheinlichkeit*“ (DStRE 2002, 541). Nach dem VwGH setzen Verbindlichkeitsrückstellungen voraus, „*daß ein wirtschaftlich die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft (mit überwiegender Wahrscheinlichkeit) droht*“ (ÖStZB 1993, 264); weiters sieht der VwGH im „*Überwiegen der Wahrscheinlichkeit*“ (ÖStZB 1991, 50) ein maßgebliches Rückstellungskriterium. Das Kriterium der steuerlichen **Rechtsprechung** entspricht einem Grenzwert der Ansatzwahrscheinlichkeit von mehr als 50% (Gaigg, 1997, 465; Paus, 1986, 178; Eibelshäuser, 1987, 860).

Die Literatur wendet sich mehrheitlich gegen die Festlegung eines exakten Grenzwerts. Man erkennt darin eine unpraktikable **Scheinobjektivierung** (Eibelshäuser, 1987, 860; Grünberger, 2004, B.II./3.4.a), 10. Lieferung 2004, 29; Konezny, 2009a, § 198 Abs 8 Rz 161). Diese Scheinobjektivierung soll einerseits durch die idR subjektiven Erwartungen durch Erfahrungen (Moxter, 2007, 86; Hommel, 2002, § 249 Rz 45; Hoffmann, 1993, 125; siehe Kapitel 4.4.2.1) und andererseits durch „*die Komplexität der zu beurteilenden Sachverhalte*“ (Adler, Düring und Schmaltz, 1995b, § 249 Rz 75) bedingt werden. Was stört, ist, kurz gesagt, die Zahl.