

Bewertungseinheit bei der Rückstellung

Markus Frankl

1. **Sachverhalt**
2. **Rechtsfragen**
3. **Argumente**
 - 3.1. Bildung einer Rückstellung
 - 3.1.1. Bewertungseinheit
 - 3.1.2. Eröffnungsbilanz
4. **Falllösung**
5. **Würdigung**

1. Sachverhalt

Die B GmbH stellt Starterbatterien für Autos her. Diese liefert sie mit Hilfe von Vertriebsgesellschaften an Kunden in Österreich und anderen europäischen Ländern. Aufgrund einer EU-Richtlinie¹ ist die B GmbH zur Rücknahme und Entsorgung der Altbatterien verpflichtet. Am Ende der Lebensdauer werden die Altbatterien von den Vertriebstöchtern eingesammelt und an Recyclingunternehmen geliefert. Die B GmbH hat mit diesen Recyclingunternehmen Verträge zur Entsorgung und Wiederaufbereitung des in den Batterien verwendeten Bleis abgeschlossen. Dieses aufbereitete Blei übernimmt die B GmbH wieder und bringt es erneut in den Produktionsprozess ein. Durch die Wiederverwendung des Bleis aus den Altbatterien kommt es somit zu Ersparnissen bei der Produktion, wenn der Bleipreis steigt. Allerdings entstehen der B GmbH durch das Einsammeln der Batterien und deren Entsorgung bzw. Wiederaufbereitung hohe Kosten. Für diese hat sie für die Jahre ab dem Geschäftsjahr 2007 eine Verbindlichkeitsrückstellung gebildet. Diese Rückstellungsbildung wurde von der belangten Behörde als nicht zulässig erachtet,² und zwar deshalb, weil sich aus der von der Behörde angestellten Berechnung der Bleipreise für die Folgejahre kein rückstellbarer Aufwand ergab.

2. Rechtsfragen

Zuerst stellt sich die Frage, ob in einem Fall wie dem gegenständlichen **die Bildung einer Rückstellung** überhaupt zulässig ist. Nach § 9 Abs 1 Z 3 EStG können Rückstellungen für sonstige Verbindlichkeiten gebildet werden. Zu beachten ist jedoch, dass nach § 9 Abs 3 EStG Rückstellungen nur gebildet werden dürfen, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Die Verpflichtung muss am Bilanzstichtag noch nicht entstanden sein;³ ihr Entstehen muss aber nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag ernsthaft drohen.⁴ Darüber hinaus muss eine Außenverpflichtung gegenüber einem Dritten vorliegen, was durch die Verpflichtung zur Entsorgung der Batterien aufgrund einer EU-Regelung, dh einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung, gegeben ist. Nach der Rechtsprechung des VwGH können öffentlich-rechtliche Verpflichtungen für die Bildung von Rückstellungen herangezogen werden, wenn die Verpflichtung nach ihrem Inhalt und ihrem Entstehungszeitpunkt hinreichend konkretisiert ist.⁵ Besteht eine gesetzliche Verpflichtung, ist das Vorliegen einer derartig konkretisierten Verpflichtung anzunehmen. Da die B GmbH ihren Gewinn

1 RL 91/157/EWG, Umsetzung in Österreich durch die Verordnung über die Rücknahme und Schadstoffbegrenzung von Batterien und Akkumulatoren, BGBl 1990/514.

2 Vgl VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0012.

3 Vgl VwGH 25.1.1994, 90/14/0073.

4 Vgl VwGH 24.11.1987, 87/14/0145.

5 Vgl VwGH 10.10.1996, 94/15/0089.

nach § 5 Abs 1 EStG ermittelt, sind außerdem die Vorschriften des Unternehmensrechts zu beachten.

Ist die Bildung einer Rückstellung zulässig, stellt sich weiters die Frage ihrer **Bewertung**. Hier rücken vor allem der Grundsatz der Einzelbewertung und die Problematik der Bildung von Bewertungseinheiten ins Zentrum der Betrachtung. Rückstellungen dürfen nicht pauschal gebildet werden. Jeder Einzelfall ist genau zu prüfen; alle Geschäfte sind einzeln zu bewerten. Daraus müssen sich wiederum konkrete Umstände ergeben, für die mit einer Verbindlichkeit zu rechnen ist.⁶ Die Einzelbewertung verhindert, dass durch die Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern Wertminderungen durch Werterhöhungen saldiert werden. Nur ausnahmsweise ist eine Saldierung zulässig, wenn zwischen Aktiv- und Passivposten (sogenannten geschlossenen Positionen) eine Wechselbeziehung besteht. Fraglich ist, ob und wie Rückstellungen vor diesem Hintergrund zu würdigen sind. Sind zu diesem Zweck den voraussichtlichen Aufwendungen die mit der Verbindlichkeit im Zusammenhang stehenden Erlöse gegenüberzustellen? So vertritt jedenfalls ein Teil der Lehre die Ansicht, dass mit einem rückstellbaren Aufwand verbundene sichere Erlöse bei der Bewertung zu berücksichtigen sind. Drohende Verbindlichkeiten sind infolgedessen um zu erwartende Erlöse zu reduzieren. Demgegenüber wird im Schrifttum aber auch ein getrennter Ausweis von Verbindlichkeit und Erlösen vertreten.⁷ Fraglich ist vor diesem Hintergrund daher, wie genau zu erwartende Erlöse bei der Bewertung einer Rückstellung berücksichtigt werden müssen. Auf welche Aspekte hat dabei für die Zwecke der Prognose von Erlösen geachtet zu werden?

Zudem ist im konkreten Fall zu prüfen, ob eine Auflösung der Rückstellung zulässig oder sogar geboten ist. Denn grundsätzlich sind Rückstellungen aufzulösen, wenn sie unzulässig gebildet wurden oder die Verbindlichkeit erfüllt und die Rückstellung damit nicht mehr benötigt wird. Sind diese Voraussetzungen gegeben, stellt sich weiters die Frage, ob die Rückstellung in der Eröffnungsbilanz sofort und zur Gänze aufzulösen ist oder ob sie auch auf mehrere Jahre verteilt aufgelöst werden kann. Letzteres wurde bezogen auf den Ausgangsfall von der belangten Behörde bejaht. Dies hängt wiederum davon ab, wie – im Lichte einer einheitlichen Bewertung von Verbindlichkeit und damit zusammenhängenden Erlösen – die Rückstellung in der Bilanz auszuweisen ist.

3. Argumente

3.1. Bildung einer Rückstellung

Aufgrund ihrer Rechtsform ermittelt die B GmbH ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG.⁸ Für sie kommt deshalb das Maßgeblichkeitsprinzip zur Anwendung. Für

⁶ Vgl. *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, Einkommensteuergesetz (2014) § 9 Tz 19 ff.

⁷ Vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (2014) § 9 Rz 28 f.

⁸ Vgl. § 189 UGB.

die steuerrechtliche Gewinnermittlung sind folglich die Vorschriften aus dem UGB zu beachten, sofern das EStG keine davon abweichenden Regelungen enthält. Nach den Grundsätzen des UGB sind Rückstellungen zu bilden, wenn eine Verbindlichkeit droht, ihre Höhe oder der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit aber noch nicht feststehen. Es muss also eine Unsicherheit hinsichtlich der Höhe und/oder der Fälligkeit der Verbindlichkeit vorliegen. Gleichwohl müssen aber Umstände nachgewiesen werden, die den Eintritt einer Verbindlichkeit wahrscheinlich machen. Es muss also mit einer drohenden Verbindlichkeit oder mit einem drohenden Aufwand gerechnet werden. Das ergibt sich aus dem bilanziellen Vorsichtsprinzip des UGB.⁹ Immer, wenn mit drohenden Verbindlichkeiten oder unter gewissen Umständen mit dem Eintritt einer Verbindlichkeit oder einer Aufwendung ernsthaft zu rechnen ist, muss unternehmensrechtlich eine Rückstellung gebildet werden.

Demgegenüber sieht das Einkommensteuergesetz in § 9 nur bestimmte Arten von Rückstellungen vor. Darunter findet sich in Abs 1 Z 3 die Rückstellung für sonstige Verbindlichkeiten. Die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen ist folglich nach Maßgabe des Abs 3 zulässig. Sie dürfen dementsprechend nicht pauschal gebildet werden und ihnen muss eine privatrechtliche oder eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zugrunde liegen.¹⁰ Weiters dürfen Rückstellungen für wirtschaftliche Verpflichtungen gebildet werden. Als Beispiel können Kulanzrückstellungen oder Rückstellungen für Reparaturleistungen genannt werden. Es muss aber immer die betriebliche Veranlassung bestehen.¹¹

Die B GmbH ist als Produzent verpflichtet, die Altbatterien zurückzunehmen und zu entsorgen. Dabei entstehen der B GmbH erhebliche Kosten. Das Unternehmen hat Verträge mit Recyclingunternehmen abgeschlossen. Diese sammeln die Altbatterien und sorgen für die Wiederaufbereitung. Das Blei verwendet die B GmbH wieder für die Produktion von neuen Batterien. Durch die Verwendung des recycelten Bleis entstehen der B GmbH Erlöse in Form von Ersparnissen. Da die Altbatterien erst in späteren Jahren nach ihrem Verkauf zu entsorgen sind, ist nicht gewiss, wann die Aufwendungen für Recycling genau zu leisten sind. Auch hinsichtlich der Höhe besteht zum Zeitpunkt des Verkaufs der Batterien sowie zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung Unsicherheit. Dies spricht für die Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung dem Grunde nach.

Bei der Bewertung müssen die Aufwendungen für die Entsorgung und das Recycling der Altbatterien jedenfalls beachtet werden. Fraglich ist jedoch, ob auch die erwartenden Erlöse aus dem wiederaufbereiteten Blei in die Berechnung der Höhe

9 Vgl § 201 UGB.

10 Vgl *Mayr*, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz (2004) 146 ff.

11 Vgl *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, 58. Lfg (2015) § 9 Rz 49 f.

der Rückstellung miteinbezogen werden müssen.¹² Die B GmbH hat die Erlöse (Ersparnisse) aus dem Recycling der Batterien im Sinne eines getrennten Ausweises nicht berücksichtigt, weshalb die belangte Behörde den Ansatz einer niedrigeren Rückstellung fordert. Darüber hinaus müsste nach Ansicht der Behörde für die Jahre, in denen der Bleipreis besonders hoch gestiegen war, die Rückstellung auf mehrere Jahre verteilt aufgelöst werden. Dagegen vertritt die B GmbH die Auffassung, dass die Rückstellungen gleich in der Eröffnungsbilanz zur Gänze aufzulösen wären.

3.1.1. Bewertungseinheit

Die B GmbH hat mit Recyclingfirmen Umarbeitungsverträge abgeschlossen. Sie nimmt das aufbereitete Blei wieder zurück und bringt es erneut in den Produktionsprozess ein. In den Jahren 2007 bis 2012 ist der Bleipreis ständig gestiegen. Das Unternehmen hätte daher durch die steigenden Bleipreise mit erheblichen Erlösen rechnen müssen. Unter der Voraussetzung, dass es einen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen für die Entsorgung und das Recycling der Altbatterien und den Erlösen durch den hohen Bleipreis gibt, wären die Erlöse in die Bewertung der Rückstellung miteinzubeziehen, selbst wenn die Erlöse erst in den Folgejahren eintreten.¹³ Entscheidend ist der Zusammenhang: Kann man von einem Zusammenhang zwischen Aufwendungen im Jahr der Bilanzerstellung und zukünftigen Erlösen sprechen? So wie die Aufwendungen zum Bilanzstichtag unsicher sind, liegt auch die Rücknahme und Entsorgung sowie das Recycling der Altbatterien in der Zukunft. Beides hat mit den Batterien zu tun, die in der Gegenwart verkauft werden.

Vor diesem Hintergrund vertritt die B GmbH die Ansicht, dass man nicht von einem Zusammenhang sprechen kann. Gegen einen Zusammenhang spreche auch das Vorsichtsprinzip. Dem steht jedoch der Umstand entgegen, dass die jeweils verkauften Batterien am Ende ihrer Lebensdauer entsorgt werden **müssen**. Da das in den Batterien enthaltene Blei nach der Aufbereitung wieder im Produktionsprozess verwendet werden kann, besteht sehr wohl ein Zusammenhang zwischen Entsorgungs- und Recyclingaufwand und den zu erwartenden Erlösen. Auch aus den unternehmensrechtlichen Bestimmungen ergibt sich die Berücksichtigung zukünftiger Erlöse bei der Bildung einer Rückstellung. Zukünftige Erlöse können somit eine verlustkompensierende Wirkung haben, wie die Beispiele des Regressanspruches oder der Versicherungsleistungen zeigen.¹⁴ Unklar erscheint jedoch, ob die Grundätze ordnungsgemäßer Bilanzierung auch eine Berücksichtigung von eher unsicheren Erlösen zulassen. Können die Erlöse allerdings hin-

12 Vgl. *Beril/Hirscher*, Bilanzuelle Behandlung der Rücknahme von Altbatterien, RWZ 2008/13 33.

13 Vgl. *Fuchs*, Rückstellungsbildung, Altbatterien, Rücknahmeverpflichtung, Bewertung, Jus-Extra 2017 5.

14 Vgl. *Leitner/Urnik/Urtz* in *Straube/Ratka/Rauter* (Hrsg), UGB II/RLG3 § 211 Rz 20.

reichend genau bestimmt werden, ist es wiederum entscheidet, ob die Aufwendungen und die Erlöse im Sinne einer Bewertungseinheit zu berücksichtigen oder getrennt voneinander auszuweisen sind. Gegen den getrennten Ausweis lässt sich das Realisationsprinzip ins Treffen führen. Nicht realisierte Gewinne dürfen danach nicht ausgewiesen werden.¹⁵

Weiters geht es um die Prognose von zu erwartenden Erlösen und jenen Informationen, die für die Prognose heranzuziehen sind. Ob eine Rückstellung gebildet werden kann oder nicht, ist nach dem Erkenntnisstand zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu beurteilen.¹⁶ Es muss daher mit den Informationen gearbeitet werden, über die das Unternehmen schon bei der Bilanzerstellung verfügt. Die Behörde hat bei ihrer Berechnung der Erlöse allerdings auf die Entwicklungen des Bleipreises geachtet. Fraglich erscheint jedoch, ob diese Informationen bereits zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung für das Jahr 2007 vorlagen. Entscheidend dafür ist, ob man die Entwicklung des Bleipreises zu diesem Zeitpunkt schon derart prognostizieren konnte.

Das Unternehmen hätte jedenfalls andere Werte für die zu erwartenden Erlöse herangezogen. Zum einen weist die B-GmbH darauf hin, dass sie mit den Recyclingfirmen jedes Jahr neue Verträge hätte abschließen können. Diese hätten wiederum Einfluss auf den Umarbeitungslohn gehabt, der in die Berechnung der Rückstellung einbezogen werde. Das Unternehmen hätte einen anderen Weg der Vergütung wählen können. Auch dann wäre die Rückstellung anders zu bilden gewesen. Außerdem hat die Behörde bei ihren Ansätzen für die Bewertung der Rückstellung außer Acht gelassen, dass sich die Aufwendungen für die Entsorgung über die Jahre verändert haben nämlich von € 7 auf € 20 pro Tonne. Dies hat erheblichen Einfluss auf die Höhe des rückstellbaren Aufwands. Zudem ergebe sich aus dem Grundsatz der Bilanzrichtigkeit und dem Vorsichtsprinzip, dass bei der Bewertung von Rückstellungen nur Informationen verwendet werden dürfen, die schon im Zeitpunkt der Bilanzerstellung vorhanden sind. Das gelte auch für Informationen, die als Grundlage für eine Prognose zukünftiger Aufwendungen und Erlöse dienen.

3.1.2. Eröffnungsbilanz

Die B GmbH wollte für den Fall der unrichtigen Bewertung der Rückstellung diese gleich in der Eröffnungsbilanz zur Gänze auflösen. Das wäre aber aus Sicht der Behörde unzulässig gewesen. Es bestand ja ein unsicherer Aufwand in der Zukunft. Eine Rückstellungsbildung war also durchaus zulässig und notwendig. Nach dem Grundsatz der subjektiven Richtigkeit der Bilanz ist die Bilanz zu Recht erstellt worden und somit keinen Grund dafür ersichtlich, die Rückstellung

¹⁵ Vgl. *Doralt*, EStG (2014) § 9 Rz 28 ff.

¹⁶ Vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0157.

in der Eröffnungsbilanz vollständig aufzulösen.¹⁷ Geht man davon aus, dass die Rückstellung dem Grunde nach richtig gebildet wurde, scheidet eine Auflösung in der Eröffnungsbilanz für das Jahr 2007 aus. In den Folgejahren hat sich jedoch nach der Berechnungsweise der Behörde kein rückstellbarer Aufwand ergeben. Allerdings vertritt die Behörde die Auffassung, dass die Rückstellung der Folgejahre, die zu Unrecht oder zu hoch gebildet wurden, auf mehrere Jahre verteilt aufzulösen seien. Auf welche Rechtsgrundlage sich diese Auffassung stützt, ist nicht ersichtlich.

4. Falllösung

Bei der Lösung des Falles geht der VwGH auf mehrere Punkte ein. Zunächst stellt er fest, dass die Rückstellung zur Recht gebildet worden ist. Bei der Bewertung der Rückstellungen seien zudem, wie von der Behörde vertreten, die zu erwartenden Erlöse im Sinne einer Bewertungseinheit zu berücksichtigen. Bei der konkreten Prognose der Erlöse dürfen aber nur die Informationen herangezogen werden, die bei der Bilanzerstellung schon vorhanden sind. Auf Grundlage dieser Informationen seien die zukünftigen Erlöse zu bewerten oder abzuschätzen. Im Ausgangsfall geht es daher in erster Linie um die Prognostizierbarkeit des Bleipreises. In diesem Zusammenhang ist die Behörde bei der Berechnung fehlerhaft vorgegangen. Außerdem hatte die Behörde nicht beachtet, dass sich der Aufwand für die Entsorgung und den Transport von den Kunden zu den Vertriebspartnern geändert hat. Der Aufwand ist von € 7 auf € 20 gestiegen. Auch dies hätte Einfluss auf die Bildung der Rückstellung gehabt.

Besondere Bedeutung für den VwGH hatte der Umstand, dass die B GmbH ihre Tätigkeiten im Konzern ausgeübt hat. Die Vertriebsgesellschaften sind mit der B GmbH verbunden. Infolgedessen könne nicht nur der rückstellbare Aufwand der B GmbH zugerechnet werden, auch die zu erwartenden Erlöse seien ihr zuzurechnen. Damit sei der notwendige Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den Erlösen gegeben, verstärkt durch die Tatsache, dass die Batterien am Ende ihrer Lebensdauer entsorgt werden müssen und das wiederaufbereitete Blei erneut verwendet wird.

Insgesamt folgt der VwGH zwar in vielen Punkten dem Vorbringen der belangten Behörde, erachtet jedoch die Art der Prognose als fehlerhaft, wodurch die Höhe der Rückstellung mit Mängeln behaftet war. Zudem erkennt der VwGH keine Rechtsgrundlage für eine verteilte Auflösung einer Rückstellung. Wegen der Verletzung von Verfahrensbestimmungen wurde der Bescheid der Vorinstanz daher aufgehoben.¹⁸

¹⁷ Vgl Zorn, VwGH: Bewertungseinheit bei der Rückstellung, RdW 2017/2 112.

¹⁸ Vgl VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0012.

5. Würdigung

Die Argumente des VwGH sind schlüssig und nachvollziehbar. Es überzeugt, wenn für die Bewertung von Rückstellungen nicht nur die zu erwartende Verbindlichkeiten eine Rolle spielen, sondern auch die zu erwartenden Erlöse zu berücksichtigen sind. Damit können Rückstellungen nicht in jeder beliebigen Höhe angesetzt werden. Die Prognose von zukünftigen Erlösen scheint allerdings schwierig zu sein. Da man nur auf die Informationen zurückgreifen darf, die zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung vorhanden sind, können spätere Abweichungen rückwirkend nicht mehr mit in die Betrachtung einfließen. Die Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung sind zu beachten, allen voran die Richtigkeit und Wahrheit der Bilanz. Dementsprechend muss auch bei der Bewertung und Prognose der zu erwartenden Erlöse mit Vorsicht vorgegangen werden. Was die Auflösung der Rückstellung betrifft, vermag die Verteilung über mehrere Jahre nicht zu überzeugen. Der von der Behörde vertretenen Ansicht ist deshalb auch der VwGH entgegengetreten. Für eine Auflösung einer Rückstellung auf mehrere Jahre verteilt fehlt schlichtweg die Rechtsgrundlage.

Literatur

Bertl/Hirschler, Bilanzielle Behandlung der Rücknahme von Altbatterien, RWZ 2008/3 33.

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (2014) § 9.

Fuchs, Rückstellungsbildung, Altbatterien, Rücknahmeverpflichtung, Bewertung, Jus-Extra 2017 5.

Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, 58. Lieferung (2015) § 9.

Mayr, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz (2004).

Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG3 § 211.

Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuergesetz (2014) § 9.

Zorn, VwGH: Bewertungseinheit bei der Rückstellung, RdW 2017/2 112.

Verlustberücksichtigung nach § 2 Abs 8 EStG

Hans-Peter Gradwohl

1. **Sachverhalt**
2. **Rechtsfragen**
3. **Argumente**
 - 3.1. Pauschale Gewährleistungsrückstellung
 - 3.2. Verlustzurechnung
 - 3.2.1. Wirtschaftsjahr 2006
 - 3.2.2. Wirtschaftsjahr 2007
4. **Falllösung**
5. **Würdigung**

1. Sachverhalt

Eine in Österreich ansässige GmbH war an mehreren in- und ausländischen Gesellschaften beteiligt, unter anderem als 100%ige Kommanditistin einer deutschen GmbH & Co KG (*F KG*). Komplementärin der *F KG* war eine deutsche GmbH. Die Bilanzstichtage sowohl der österreichischen GmbH als auch der *F KG* waren jeweils mit dem 28. bzw. 29.2. festgelegt. Mit Beschluss des Amtsgerichts München am 2.1.2006 wurde über das Vermögen der *F KG* das Insolvenzverfahren eröffnet, nachdem bereits am 24.11.2005 die vorläufige Insolvenzverwaltung angeordnet worden war. Die österreichische GmbH (Revisionswerberin) erklärte für die Geschäftsjahre 2005/2006 und 2006/2007 (im Folgenden nur mehr Wirtschaftsjahr 2006 und 2007 genannt) Verluste im Sinne des § 2 Abs 8 EStG aus der Kommanditbeteiligung. Im Jahr 2006 beantragte die Revisionswerberin einen Verlust iHv 2,9 Mio EUR und für das Jahr 2007 einen Verlust iHv 312.000 EUR. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde allerdings festgestellt, dass nach dem Gewinnfeststellungsbescheid des Finanzamts München II vom 18.5.2009 der anteilige Verlust der Revisionswerberin aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2006 (lediglich) 632.000 EUR betragen hat und für das Jahr 2007 0 EUR. Dieser Betrag umfasste auch die Auflösung einer in Österreich nicht zulässigen pauschalen Gewährleistungsrückstellung. Streitgegenständlich bezüglich dieser Rückstellung war daher die Frage, in welcher Höhe die Auflösung der Rückstellung in Bezug auf die Höhe der zuzurechnenden Verlusttangente nach österreichischem Recht zu berücksichtigen war. Nach Ansicht des Prüfers sei eine Erhöhung des in Österreich verrechenbaren Verlustanteils nicht vorzunehmen, weil die Revisionswerberin die pauschale Gewährleistungsrückstellung in den Verlustjahren 2004 und 2006 aufgelöst und im Gewinnjahr 2005 eine Dotierung vorgenommen habe, sodass sich bei Hinzurechnung des vollen, im Jahr 2006 aufgelösten Betrages aus dem Titel der Auflösung pauschaler Gewährleistungsrückstellung – über die Jahre betrachtet – ein Betrag ergebe, der weit über der in Deutschland gebildeten pauschalen Gewährleistungsrückstellung liege. Es sei nur ein Auflösungsbetrag in der Höhe anzuerkennen, der dem höchsten Rückstellungsstand (zum 28.2.2004) entspreche. Dieser Betrag errechne sich wie folgt:

- pauschale Gewährleistungsrückstellung Stand 28.2.2004 – 543.260 EUR
- Auflösung 2004 (Erhöhung anrechenbarer Verlust) – 237.966 EUR
- Auflösung 2006 (Erhöhung anrechenbarer Verlust) lt BP – 250.094 EUR
- Stand Rückstellung laut Bilanz 2006 – 55.200 EUR
- Auflösung 2006 (Erhöhung anrechenbarer Verlust) bisher – 446.276,20 EUR

Unter Berücksichtigung dieser Parameter errechnete der Prüfer für das Jahr 2006 insgesamt einen anrechenbaren Verlustanteil iHv 900.000 EUR. Dagegen erhob die Revisionswerberin Beschwerde und beantragte einen anrechenbaren Verlust iHv 2,79 Mio EUR. Dieser Verlust sei in Deutschland auf Ebene der *F KG* verlangt worden, wobei der Verlust (zunächst) der Komplementärgesellschaft zu-

gewiesen worden sei. Im Rechtsmittelweg sei schließlich eine Zuordnung zur Revisionswerberin (Kommanditistin) auch nach deutschem Steuerrecht erwirkt worden. Der geänderte Bescheid des Kommanditisten wies nach dem positiv erledigten Rechtsmittel einen Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos aus. Dabei soll es sich jedoch um eine EDV-technische Notlösung handeln, um den Verlust des Kommanditisten auf jenes Maß einzuschränken, der nach deutschem Verständnis auch mit anderen Einkünften ausgleichsfähig ist. Zu diesem Zweck sollten all jene Verluste, die zu einem negativen Kapitalkonto geführt haben, auf Ebene des Kommanditisten eliminiert und der Komplementärgesellschaft übertragen werden. Diese Vorgehensweise führte nach Ansicht der Revisionswerberin jedoch nicht zu einer tatsächlichen Verlustverwertung in Deutschland, denn der streitgegenständliche Verlust blieb bei der deutschen Komplementärgesellschaft bestehen. Die Verluste in Höhe des positiven Kapitalkontos wurden demgegenüber bei der österreichischen GmbH nach § 2 Abs 8 EStG berücksichtigt.

2. Rechtsfragen

In dem vorliegenden Fall sind zwei Rechtsfragen zu unterscheiden: Zum einen die Behandlung der pauschalen Gewährleistungsrückstellung für Zwecke der Verlustermittlung nach österreichischem Recht und zum anderen die Konsequenzen der Verlustzurechnung an unterschiedliche Steuersubjekte innerhalb des Regimes nach § 2 Abs 8 EStG.

Die Beurteilung der Pauschalrückstellung ist durch folgende Umstände geprägt: Pauschalrückstellungen unterliegen in Österreich nach § 9 Abs 3 EStG einem Ansatzverbot. Da der ausländische Gewinn nach § 2 Abs 8 EStG im Sinne einer Inlandsfiktion nach den innerstaatlichen steuerrechtlichen Normen zu ermitteln ist,¹ wird das deutsche Ergebnis regelmäßig im Wege einer Mehr-Weniger-Rechnung auf das österreichische Ergebnis übergeleitet. Das Besondere im Ausgangsfall ist die Nichtberücksichtigung der Rückstellungsdotierung im Jahr 2005, weshalb 2006 eine Auflösung vorgenommen wurde, die den höchsten Rückstellungsstand (nach deutschem Recht) übertraf. Fraglich war mithin, in welcher Höhe die pauschale Gewährleistungsrückstellung zu berücksichtigen ist.

Den gewichtigeren Teil dieses Falles stellen jedoch die Konsequenzen aus der Divergenz des österreichischen und deutschen Steuerrechts im Hinblick auf die Behandlung des negativen Kapitalkontos dar. Nach deutscher Rechtslage fällt das Kapitalkonto steuerlich zu jenem Zeitpunkt für den Kommanditisten weg, zu dem feststeht, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit zukünftigen

¹ *Mayr*, § 2 Abs 8 EStG: „Dreifache Deckelung“ der Nachversteuerung ausländischer Verluste, RdW 2005, 189; *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2009) 325 ff.