



Das BMF hat vor kurzem den Begutachtungsentwurf des Einkommensteuerrichtlinien-Wartungserlass 2015 veröffentlicht. Durch diesen Erlass erfolgt unter anderem die Einarbeitung der gesetzlichen Änderungen durch das AbgÄG 2014 im Bereich der langfristigen Rückstellungen. In diesem Zusammenhang sollen nachfolgend die wesentlichen Aussagen kurz dargestellt werden.

Wie bereits in den [TAX News 02/2014](#) kurz erläutert, wurde mit dem AbgÄG 2014 auch die steuerliche Behandlung von langfristigen Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen dahingehend geändert, dass der voraussichtliche Erfüllungsbetrag mit einem einheitlichen Fixzinssatz von 3,5 % über die Laufzeit abzuzinsen ist.

Bei Ermittlung dieses Erfüllungsbetrags sind künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen, wenn objektive Hinweise auf deren Eintritt schließen lassen. Der Wartungserlass konkretisiert dies mit bereits feststehenden oder sich abzeichnenden Preis- und Kostensteigerungen. Im Falle von Ansammlungsrückstellungen (zB Umwelt,- Rekultivierungs-; Entsorgungsrückstellungen usw) ist der Erfüllungsbetrag gleichmäßig über die Laufzeit anzusammeln und zum jeweiligen Bilanzstichtag mit 3,5 % abzuzinsen.

Abzinsung

Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als 12 Monaten sind, wie bereits eingangs ausgeführt, mit dem fixen Zinssatz von 3,5 % über die Laufzeit abzuzinsen, wenn deren Anlass für die erstmalige Bildung in Wirtschaftsjahren liegt, die nach dem 30.06.2014 enden („Neurückstellungen“). Ausgenommen hiervon sind Sozialkapitalrückstellungen sowie Rückstellungen, denen bereits eine verzinsliche Verbindlichkeit

zugrunde liegt. Bei Ermittlung der Laufzeit bzw ob eine Rückstellung abgezinst werden muss, ist auf eine einheitliche Betrachtungsweise abzustellen. Eine Aufteilung der Rückstellung in einen lang- und einen kurzfristigen Rückstellungsteil ist daher unzulässig. Der Erfüllungszeitpunkt bzw die Laufzeit der Rückstellung sollte grundsätzlich so genau wie möglich geschätzt werden, wobei aus Vereinfachungsgründen eine jahresweise Abzinsung vorgenommen werden kann. Das Erfüllungsjahr ist in diesem Zusammenhang nur dann bei der Abzinsung zu berücksichtigen, wenn der Erfüllungszeitpunkt in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahres liegt. Die Restlaufzeit als auch der Erfüllungsbetrag einer Rückstellung sind zu jedem Bilanzstichtag neu und bestmöglich zu bestimmen. Wurde eine Rückstellung aufgrund einer Fehleinschätzung der Laufzeit in der Vergangenheit nicht ausreichend oder generell nicht abgezinst, hat eine Berichtigung des Bilanzansatzes zu unterbleiben, vorausgesetzt die ursprüngliche Einschätzung erfolgte mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes.

Übergangsregelung

Gemäß § 9 Abs 5 EStG idF vor AbgÄG 2014 waren langfristige Rückstellungen mit 80% ihres Teilwertes anzusetzen („Altrückstellungen“). Dies gilt für Rückstellungen die erstmalig in einem Wirtschaftsjahr, dass vor dem 30.06.2014 endet, gebildet wurden. Für Altrückstellungen sieht § 124

b Z 251 lit b EStG eine Übergangsregelung bzw eine einmalige Vergleichsrechnung vor:

- Ergibt sich aufgrund der erstmaligen Abzinsung mit 3,5 % ein geringerer als der bisher mit 80 % des Erfüllungsbetrags rückgestellte Betrag, ist dieser geringere Betrag anzusetzen (aus mathematischer Sicht betrifft dies Rückstellungen mit einer Restlaufzeit ab 6,5 Jahren). Der sich dabei ergebende Unterschiedsbetrag ist aufzulösen und zu je einem Drittel auf das betreffende und die beiden nachfolgenden beiden Wirtschaftsjahre zu verteilen. Der bilanzielle Ansatz der Rückstellung mindert sich aber sofort um den gesamten Unterschiedsbetrag. Es handelt sich dabei um eine einmalige Vergleichsrechnung. In den Folgejahren ist auf den verminderten Rückstellungsbetrag die Neuregelung anzuwenden, sodass bestehende und neu zu bildende Rückstellungen gleich behandelt werden.
- Ergibt sich aufgrund der erstmaligen Abzinsung mit 3,5 % ein höherer als der bisher rückgestellte Betrag, ist die Rückstellung weiterhin mit 80 % des Erfüllungsbetrags anzusetzen, sofern die Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt (aus mathematischer Sicht betrifft dies Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von über einem und unter 6,5 Jahren).
- Kommt es in dem Wirtschaftsjahr, für das die einmalige Vergleichsrechnung vorzunehmen ist, zu einer Änderung des Erfüllungsbetrags so sind für Zwecke der

Vergleichsrechnung zwischen dem bisher rückgestellten und dem nach neuer Rechtslage rückzustellenden Betrag zwischenzeitlich eingetretene Änderungen des Teilwertes nicht zu berücksichtigen. Im Fall einer Dotierung, Auflösung oder eines Verbrauchs stellt man daher für die Berechnung des abgezinsten Vergleichswertes auf den Vorjahreswert ab, zinst aber anhand der aktuellen Restlaufzeit ab. Für Altrückstellungen (erstmalige Bildung für Wirtschaftsjahre die vor dem 30.6.2014 enden) ist in jedem Fall eine einmalige Vergleichsrechnung aufzustellen, wobei aus mathematischer Sicht bei einer Restlaufzeit von mehr als 6,5 Jahren stets die Neuregelung des § 9 Abs 5 EStG zur Anwendung kommt und daher eine Abzinsung sowie die Verteilung des Unterschiedsbetrags zu erfolgen hat.

Verbindlichkeiten

Der Entwurf des Wartungserlasses sieht auch vor, dass auch langfristige, formal unverzinsliche Verbindlichkeiten mit 3,5 % abzuzinsen sind, wenn der Vorteil aus der fehlenden Verzinsung der Verbindlichkeiten nicht durch andere wirtschaftliche Nachteile entsprechend kompensiert wird. Dieser Änderungsvorschlag wurde von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder scharf kritisiert, da diese Ansicht insbesondere auch dem derzeitigen Gesetzeswortlaut widerspricht.

Die weitere Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten.

Mag. Roland Willinger
TAX Assistant Manager, Mitarbeiter
T +43 (1) 313 32- 31 40
M +43 664 88 93 16 55
rwillinger@kpmg.at

kpmg.at