Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht 20, 253–256 (2021)
https://doi.org/10.33196/ges202105025301
GES 2021, 253

ANGRENZENDES STEUERRECHT

Prozesskostenrückstellungen

Zivilgerichtliche Verfahren können für die Verfahrensparteien mit hohen Kostenbelastungen verbunden sein. Von entsprechender praktischer Relevanz ist daher die Frage, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe von bilanzierenden Unternehmern Rückstellungen für zu erwartende Prozesskosten zu bilden sind. Unter Prozesskosten sind im gegenständlichen Kontext jegliche Aufwendungen zu verstehen, die im Zusammenhang mit zivilgerichtlichen Verfahren stehen, wie insbesondere Gerichtsgebühren, Rechtsanwaltshonorare, Kosten der Beweisaufnahme (zB Gebühren für Sachverständigengutachten) sowie potenzielle Kostenersatzansprüche der Gegenpartei aufgrund zivilprozessualer Kostentragungsregeln (insbesondere nach den §§ 41 und 43 ZPO bzw § 78 AußStrG).[1] Vom gegenständlichen Prozesskostenbegriff nicht umfasst ist hingegen der verfahrensgegenständliche Anspruch selbst (der beispielsweise auf Kaufpreiszahlung oder Schadenersatz lauten kann).[2]

Deskriptoren: Prozesskosten, Prozesskostenrückstellung, Vorsichtsprinzip.
Normen: § 198 Abs 8 UGB; § 9 EStG.

Von Sebastian Bergmann

1. Allgemeine Einordnung

Im UGB-Jahresabschluss dürfen nur solche Rückstellungen gebildet werden, die gesetzlich vorgesehenen sind (§ 198 Abs 8 Z 3 UGB). Gesetzlich vorgesehen sind einerseits

- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten („Verbindlichkeitsrückstellungen") und Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften („Drohverlustrückstellungen"), die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts noch unbestimmt sind (§ 198 Abs 8 Z 1 UGB), sowie andererseits
- 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 noch unbestimmt sind („Aufwandsrückstellungen"), soweit die Bildung solcher Rückstellungen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht (§ 198 Abs 8 Z 2 UGB).

Künftige Prozesskosten sind nach hA als ungewisse Verbindlichkeiten einzustufen und daher potenziell im Rahmen von Verbindlichkeitsrückstellungen zu berücksichtigen.[3] Unter tatbestandlichen Verbindlichkeiten sind alle gegenüber Dritten möglicherweise bestehenden privatrechtlichen, öffentlich-rechtlichen oder faktischen Leistungspflichten zu verstehen, deren Ursache in vergangenen Ereignissen (vor dem Bilanzstichtag) liegt und die zu einem künftigen Vermögensabfluss führen können.[4] Die erforderliche Ungewissheit kann sich auf das Bestehen der Verbindlichkeit dem Grunde nach, auf deren Höhe oder auf beides beziehen.[5] Eine Ungewissheit ist etwa dann gegeben, wenn zweifelhaft ist, ob die Verbindlichkeit rechtlich tatsächlich besteht oder ob alle für das Bestehen der Verbindlichkeit maßgeblichen Sachverhaltselemente verwirklicht sind.[6]

1 Vgl *Bertl/Hirschler*, RWZ 2001, 356 (356); *Haberer*, GesRZ 2021, 54 (57); *Hopf/Schiemer*, SWK 2000, S 462 (S 462).
2 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m; *Haberer*, GesRZ 2021, 54 (57); *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG[17] § 9 Rz 35.
3 Vgl *Haberer*, GesRZ 2021, 54 (57); *Hopf/Schiemer*, SWK 2000, S 462 (S 462 f); *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB[3] § 198 Rz 133; *Hilber* in *Torggler*, UGB[3] § 198 Rz 76; *Eberhartinger/Weinhandl* in *Bertl/Mandl*, Handbuch Rechnungslegung, § 198 Rz 3 mwN; OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m; BFH 6.12.1995 I R 14/94.
4 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m; *Maschek/Csokay* in *Jabornegg/Artmann*, UGB[2] § 198 Rz 50 f mwN; *Altenburger* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 130 und 134 ff; *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB [3] § 198 Rz 131 f; *Eberhartinger/Weinhandl* in *Bertl/Mandl*, Handbuch Rechnungslegung, § 198 Rz 3 mwN.
5 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m; *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB[3] § 198 Rz 133 mwN.
6 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m; *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB[3] § 198 Rz 133/2 mwN.

© Verlag Österreich 2021

Steuerlich sind für die Gewinnermittlung rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, sofern nicht zwingende steuerrechtliche Vorschriften abweichende Regelungen treffen (§ 5 Abs 1 EStG). Solche zwingend abweichende Regelungen normiert in Bezug auf Rückstellungen grundsätzlich die Bestimmung des § 9 EStG. Demnach dürfen Rückstellungen steuerlich nur 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, und
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

gebildet werden können (§ 9 Abs 1 EStG). Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, denen Prozesskostenrückstellungen nach hA zugeordnet werden, dürfen somit aber auch steuerlich gebildet werden.

Als Zwischenfazit kann in Bezug auf die gegenständlich interessierenden Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten somit festgehalten werden, dass die steuerlichen Vorschriften keine von den unternehmensrechtlichen Grundsätzen materiell abweichenden Regelungen treffen[7] und folglich in Bezug auf die Bildung von Prozesskostenrückstellungen dem Grunde und der Höhe nach unternehmensrechtlich und steuerlich dieselben Grundsätze maßgeblich sein sollten.

2. Bildung dem Grunde nach

Ist eine Verbindlichkeit dem Grunde nach ungewiss, darf eine Rückstellung nur gebildet werden, wenn mit dem Entstehen bzw Bestehen der Verbindlichkeit ernsthaft gerechnet werden muss. Besteht die Ungewissheit über eine bereits fällige Verpflichtung, ist weitere Voraussetzung für eine Rückstellung, dass der Unternehmer mit der Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss.[8] In zeitlicher Hinsicht müssen ungewisse Verbindlichkeiten zum Bilanzstichtag bereits wirtschaftlich verursacht sein.[9] Eine Verbindlichkeit ist dann wirtschaftlich verursacht, wenn zum Bilanzstichtag die wesentlichen Tatbestandsmerkmale vorliegen und das rechtliche Entstehen bloß noch von wirtschaftlich unbedeutenden Tatbestandsmerkmalen abhängt.[10]

Nach der VwGH-Rechtsprechung ist vor dem Hintergrund, dass Rückstellungen wirtschaftlich einen bereits in der Vergangenheit (dem abgelaufenen oder einem vorangegangenen Wirtschaftsjahr) entstandenen und ernsthaft drohenden Aufwand ausweisen, die Bildung von Rückstellungen für Prozesskosten nur dann zulässig, wenn am Bilanzstichtag bereits ein Prozess läuft und ernsthaft damit zu rechnen ist, dass dem Steuerpflichtigen durch den Ausgang des Prozesses besondere Aufwendungen erwachsen.[11] Nach der Rechtsprechung des OGH gilt grundsätzlich dasselbe.[12] Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 201 Abs 2 Z 3 UGB) muss zwischen der Passivierung des verfahrensgegenständlichen Anspruches im Sinne einer (ungewissen) Leistungsverpflichtung, deren Rechtsgrund im abgelaufenen oder in einem früheren Geschäftsjahr gelegt wurde, einerseits und der ungewissen Verpflichtung zur Tragung künftiger Prozesskosten im Zusammenhang mit eben diese Leistungsverpflichtung andererseits unterschieden werden.[13] Wesentliches Tatbestandsmerkmal für das Entstehen von Prozesskostenverpflichtungen und damit für die Zulässigkeit der Bildung von Prozesskostenrückstellungen für die erste Instanz ist, dass bereits eine Klage (sei es des bilanzierenden Unternehmers oder des Prozessgegners) anhängig ist, bzw für eine spätere Instanz, dass eine der Parteien bereits ein Rechtsmittel erhoben hat.[14] Alleine eine (ungewisse) Leistungsverpflichtung lässt noch keine wirtschaftliche Verpflichtung zur Tragung künftiger Prozesskosten zur Geltendmachung oder Abwehr dieser Leistungsverpflichtung entstehen.[15] Künftige Prozesskosten für ein am Bilanzstichtag noch nicht anhängiges (Rechtsmittel)Verfahren können daher grundsätzlich nicht rückgestellt werden, weil die Pflicht zur Kostentragung noch nicht rechtlich entstanden und ihr (künftiges) Entstehen nicht im abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich verursacht ist, setzt doch eine wirtschaftliche Verursachung voraus, dass die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale für das Entstehen der Verbindlichkeit bereits am Bilanzstichtag erfüllt sind und das zivilrechtliche Entstehen der Schuld nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängt.[16] Von einer wirtschaftlichen Erfül-

7 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m; *Hopf/Schiemer*, SWK 2000, S 462 (S 463).
8 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m; *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB[3] § 198 Rz 133/1 und 136 mwN; *Altenburger* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 149.
9 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m; *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB[3] § 198 Rz 133/2; *Altenburger* in *Zib/Dellinger*, UGB § 198 Rz 154.
10 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m; *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB[3] § 198 Rz 133/2 mwN.
11 Vgl VwGH 26.4.2012, 2009/15/0158; 30.9.1987, 86/13/0153; 3.7.1968, 1067/66.
12 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m.
13 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m.
14 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m.
15 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m.
16 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m.

© Verlag Österreich 2021

lung der wesentlichen Tatbestandsmerkmale soll nach der insoweit von der VwGH-Judikatur abweichenden Rechtsprechung des OGH in Bezug auf künftige Prozesskosten allerdings dann ausnahmsweise auszugehen sein, wenn sich unter Würdigung der Gesamtumstände die (spätere) Klagseinbringung oder die tatsächliche Erhebung eines Rechtsmittels nur noch als selbstverständliche und daher rein formale Handlung darstellt.[17] Ist dies zum Bilanzstichtag gegeben, dann könne die tatsächliche Klagsführung bzw Rechtsmitteleinlegung als werterhellender Umstand berücksichtigt werden.[18]

Auch nach der auf einer vergleichbaren Rechtslage[19] beruhenden ständigen Rechtsprechung des deutschen BFH kann ein zukünftiger Prozessaufwand für einen am Bilanzstichtag noch nicht anhängigen Prozess grundsätzlich nicht rückgestellt werden[20] und soll anderes nur dann gelten, wenn sich unter Würdigung der Gesamtumstände am Bilanzstichtag die (spätere) Klageerhebung nur noch als selbstverständliche und daher rein formale Handlung darstellt.[21]

Nach der Verwaltungspraxis dürfen in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des VwGH Rückstellung für Prozesskosten nur gebildet werden, wenn am Bilanzstichtag bereits ein Prozess anhängig ist und ernsthaft damit gerechnet werden muss, dass dem Steuerpflichtigen durch den Ausgang des Prozesses besondere Aufwendungen erwachsen.[22]

Im Schrifttum wird (im Wesentlichen unter Berufung auf die Judikatur) vertreten, dass Voraussetzung für Prozesskostenrückstellungen ein am Bilanzstichtag bereits laufendes Verfahren ist und – so die überwiegende Auffassung – dass es ausnahmsweise genügen kann, dass sich am Bilanzstichtag die tatsächliche Einleitung des Verfahrens oder die tatsächliche Einlegung eines Rechtsmittels nur noch als selbstverständliche und daher rein formale Handlung darstellt.[23]

3. Bildung der Höhe nach

Von der Frage, ob Prozesskostenrückstellungen dem Grunde nach zu bilden sind, ist bejahendenfalls die Folgefrage zu unterscheiden, in welcher Höhe die Bildung solcher Rückstellungen zu erfolgen hat.

Nach der Rechtsprechung des VwGH soll das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung bedingen, dass jedes Wirtschaftsjahr nur mit den in dieses fallenden Prozesshandlungen belastet werden kann und folglich nicht etwa mit Prozessbeginn die zu erwartenden Prozesskosten zur Gänze rückgestellt werden können.[24]

Der OGH hat zur gegenständlichen Frage bislang nicht explizit Stellung genommen. In seiner Prozesskostenrückstellungen betreffenden Grundsatzentscheidung E 6 Ob 72/20m referiert der Gerichtshof zunächst die eben dargelegten Grundsätze aus der VwGH-Judikatur und führt sodann aus, dass er seinen Standpunkt *„im Anschluss an die dargestellte Rechtsprechung“* vertrete. Dies könnte prima vista den Eindruck erwecken, dass auch nach Auffassung des OGH Prozesskostenrückstellungen der Höhe nach nur für bereits in der Vergangenheit gesetzte Prozesshandlungen zu bilden sind und folglich mit Prozessbeginn die zu erwartenden Prozesskosten noch nicht zur Gänze rückgestellt werden können. Andererseits kommt der OGH aber – in Abweichung von der Rechtsprechung des VwGH – zu dem Ergebnis, dass für künftige Prozesskosten betreffend noch nicht gerichtsanhängige Prozesse dann ausnahmsweise bereits Rückstellungen zu bilden sein können, wenn sich unter Würdigung der Gesamtumstände die (spätere) Klagseinbringung oder die tatsächliche Erhebung eines Rechtsmittels nur noch als selbstverständliche und daher rein formale Handlung darstellt.[25]

Da in Bezug auf solche zukünftige Verfahren die Frage der Bildung von Prozesskostenrückstellungen naturgemäß Prozesshandlungen betreffen wird, die erst in der Zukunft gesetzt werden, der OGH aber ungeachtet dessen davon ausgeht, dass in Ausnahmefällen auch insoweit Prozesskostenrückstellungen zu bilden sein können, scheint insofern der Schluss nahe zu liegen, dass der OGH – anders als der VwGH – die Bildung von Prozesskostenrückstellungen der Höhe nach nicht nur für bereits in der Vergangenheit gesetzte Prozesshandlungen bejaht, sondern auch für zukünftige Prozesshandlungen für zulässig bzw geboten hält. Allerdings scheint die Berücksichtigung von Kosten zukünftiger Prozesshandlungen nach Auffassung des OGH dahingehend gedeckelt zu sein, als Prozesskostenrückstellungen grundsätzlich nur für das Verfahren in der jeweils anhängigen Instanz gebildet werden können und somit Kosten eines künftigen Rechtsmittelverfahrens nicht im Rahmen von Prozesskostenrückstellungen berücksichtigt werden können, solange die das anhängige Verfahren abschließende Ent-

17 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m.
18 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m.
19 Vgl § 5 Abs 1 dEStG iVm § 249 Abs 1 Satz 1 dHGB.
20 Vgl BFH 6.12.1995, I R 14/95; 11.11.2015, I B 3/15.
21 Vgl BFH 11.11.2015, I B 3/15; 6.12.1995, I R 14/95 im Hinblick auf künftige Prozesskosten für ein am Bilanzstichtag noch nicht anhängiges Berufungs- oder Revisionsverfahren.
22 Vgl EStR 2000 Rz 3502.
23 Vgl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG[17] § 9 Rz 35; *Laudacher* in Jakom, EStG[14] § 9 Rz 41; *Hopf/Schiemer*, SWK 2000, S 462 (S 462); *Bertl/Hirschler*, RWZ 2001, 356 (356); *Jann/Kasinger/Urtz/Züger*, ecolex 1997, 288 (288); *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB[3] § 198 Rz 136; *Maschek/Csokay* in *Jabornegg/Artmann*, UGB[2] § 198 Rz 54.
24 Vgl VwGH 26.4.2012, 2009/15/0158; 30.9.1987, 86/13/0153.
25 Vgl OGH 25. 6. 2020, 6 Ob 72/20m.

© Verlag Österreich 2021

scheidung noch nicht ergangen ist.[26] Liegt eine solche Entscheidung aber zum Bilanzstichtag bereits vor, dann kann die tatsächliche Rechtsmitteleinlegung nach Ansicht des OGH als werterhellender Umstand berücksichtigt werden.[27] Ob letzterer Ansatz einer Deckelung mit den Kosten für Prozesshandlungen für die jeweils anhängige Instanz tatsächlich konsequent ist, erscheint freilich vor dem Hintergrund fraglich, als sich in der Praxis in vielen Fällen zeigt, dass bereits ab Gerichtsanhängigkeit in erster Instanz ganz unabhängig vom Ausgang des erstinstanzlichen Verfahrens völlig klar ist, dass es durch die jeweils unterliegende Verfahrenspartei zu einer vollständigen Ausschöpfung des Instanzenzuges kommen wird. Konsequenter wäre es wohl, die Prozesskosten für Rechtsmittelverfahren in den nächsthöheren Instanzen bereits dann zu berücksichtigen, wenn bereits zum Bilanzstichtag eindeutige Indizien für ein sich anschließendes Rechtsmittelverfahren vorliegen.[28] Da die Grundsatzentscheidung E 6 Ob 72/20m aber einen Sachverhalt betraf, wo es noch zu keiner Eröffnung des erstinstanzlichen Verfahrens durch Klage gekommen war und eine solche auch nicht zwingend unmittelbar bevorstand, kam die Bildung einer Prozesskostenrückstellung bereits dem Grunde nach nicht in Betracht und stellten sich folglich Fragen der Bildung einer solchen der Höhe nach bezogen auf den entscheidungsgegenständlichen Sachverhalt nicht.[29] Insofern dürfte das letzte Wort des OGH zur Bildung von Prozesskostenrückstellungen der Höhe nach auch noch nicht gesprochen sein.

Nach der Rechtsprechung des deutschen BFH ist die Bildung von Prozesskostenrückstellungen entgegen der Rechtsprechung des VwGH (und mutmaßlich in Übereinstimmung mit der Auffassung des OGH) nicht mit den Kosten für bereits angefallene Prozesshandlungen beschränkt.[30]

Nach der Verwaltungspraxis dürfen in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des VwGH Rückstellung für Prozesskosten nur in Bezug auf Aufwendungen gebildet werden, die auf das entsprechende Jahr entfallen.[31]

Im Schrifttum wird die restriktive Haltung des VwGH bezüglich der Bildung von Prozesskostenrückstellungen der Höhe nach kritisiert.[32] Nach *Haberer* wäre es die vorzugswürdige Variante, mit Gerichtsanhängigkeit eine Rückstellung für die voraussichtlichen Gesamtkosten der jeweiligen Instanz (und nicht nur für die bis zum Bilanzstichtag verwirklichten Verfahrensschritte) zu bilden.[33]

Fazit

Die Frage, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe Prozesskostenrückstellungen zu bilden sind, ist in der Praxis mitunter von großer Bedeutung. Ausgehend von den maßgeblichen Rechtsgrundlagen (insbesondere § 198 Abs 8 UGB einerseits und § 5 Abs 1 iVm § 9 EStG andererseits) sollten in diesem Zusammenhang unternehmensrechtlich und steuerlich prinzipiell dieselben Grundsätze gelten und sich insoweit das Erfordernis steuerlicher Mehr-Weniger-Rechnungen erübrigen. Aus praktischer Perspektive unbefriedigend ist folglich der Umstand, dass sich die Auffassungen des OGH einerseits und des VwGH andererseits zur Frage, wann und bejahendenfalls in welcher Höhe Prozesskostenrückstellungen zu bilden sind, inhaltlich nicht decken. Ob es in der Zukunft zu einer Annäherung der Rechtsauffassungen der beiden Höchstgerichte kommen wird, bleibt abzuwarten.

Korrespondenz:
Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA, Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik, Johannes Kepler Universität Linz, sebastian.bergmann@jku.at

26 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m.
27 Vgl OGH 25.6.2020, 6 Ob 72/20m.
28 Vgl auch *Bertl/Hirschler*, RWZ 2001, 356 (356).
29 Vgl auch *Haberer*, GesRZ 2021, 54 (57).
30 Vgl *Haberer*, GesRZ 2021, 54 (57).
31 Vgl EStR 2000 Rz 3502.
32 Vgl *Hopf/Schiemer*, SWK 2000, S 462 (S 462 f).
33 Vgl *Haberer*, GesRZ 2021, 54 (57).

© Verlag Österreich 2021