

Drittes Buch. Handelsbücher § 238-342e HGB

4. Auflage 2020
ISBN 978-3-406-67704-5
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

rechts. Kalkulatorische Kosten sind nicht zahlungswirksam. Ihr Ansatz würde der Zahlungsbemessungsfunktion des Jahresabschlusses ebenso wenig wie dem Anspruch der Gesellschafter auf eine Mindestausschüttung gerecht werden, weil das Management beliebige Posten ansetzen könnte.

e) Dauerschuldverhältnisse. Bei Dauerschuldverhältnissen, zB aus Kredit-, Miet-, Leasing- und Arbeitsverträgen, resultieren besondere Probleme der Ermittlung des Wertes der Gegenleistung. Will man keine Opportunitätskosten erfassen, können nach Vertragsabschluss gesunkene Kreditzinsen, Miet- und Leasingraten sowie Arbeitskosten keine Drohverluste erzeugen. Für Dauerschuldverhältnisse gilt eine Ausgeglichenheitsvermutung: Leistung und Gegenleistung entsprechen sich wertmäßig.⁹⁵ Das ist insbesondere für die Bewertung von Arbeitsverhältnissen vorteilhaft. Eine Drohverlustrückstellung wird vom BFH nur zugelassen, wenn der Betrieb „in einem ungewöhnlichen Maße belastet ist, weil der Arbeitnehmer keinen oder keinen nennenswerten Erfolgsbeitrag mehr erbringt.“⁹⁶

Strittig war, ob sich die Verlustermittlung allein auf die Zukunft eines Dauerschuldverhältnisses (Restwertbetrachtung) oder auf das gesamte Vertragsverhältnis ab dem Zeitpunkt seiner Begründung (Ganzheitsbetrachtung) bezieht. Nach dem VIII. und dem IV. Senat des BFH war eine Ganzheitsbetrachtung anzustellen,⁹⁷ nach dem I. Senat war die Restwertbetrachtung maßgeblich.⁹⁸ Nur das letzte kann überzeugen.⁹⁹ Soweit sich in der Vergangenheit Leistung und Gegenleistung ausgeglichen haben, besteht kein schwebendes Geschäft mehr.¹⁰⁰ Für die Drohverlustrückstellung sind nur künftige Aufwendungen und Erträge und deren Unausgeglichenheit maßgeblich.

f) Abzinsung. Die Abzinsung bei Drohverlustrückstellungen war lange Zeit strittig. Der BFH verlangte zT die Abzinsung künftiger Erträge und Aufwendungen zur Ermittlung des Drohverlustes,¹⁰¹ zT berechnete er den Drohverlust ohne Abzinsung.¹⁰² Nach dem BMF-Schreiben vom 17.8.1998 (BStBl. I 1045 = DB 1998, 1739) waren Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Mietverhältnissen abzuzinsen. Nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wurde mit dem BMF-Schreiben vom 1.3.2002, DB 2002, 609, an dieser Auffassung nicht mehr festgehalten; das BMF-Schreiben vom 17.8.1998 wurde aufgehoben. Neuere Urteile fehlen, weil Drohverlustrückstellungen steuerlich nicht mehr erlaubt wurden.

Rückstellungen durften gem. § 253 Abs. 1 S. 2 aF nur abgezinst werden, soweit die ihnen zugrunde liegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthielten. Diese Formulierung schien allein auf die Abzinsung von Verbindlichkeitsrückstellungen zu verweisen, von denen Drohverlustrückstellungen unterschieden werden müssen. Aber auch davon abgesehen, wäre die Abzinsung falsch erschienen, da die gegenüberzustellenden Aufwendungen und Erträge aus dem schwebenden Geschäft regelmäßig keinen Zinsanteil enthalten. Man würde gegen das Prinzip der verlustfreien Bewertung verstoßen. Die Abzinsung dieser Größen in der BFH-Rechtsprechung wurde deshalb zu Recht kritisiert.¹⁰³ Das Gegenargument, wonach zukünftige Zahlungen aus Sicht des Bewertungsstichtags weniger wert sind, trifft ökonomisch gesehen zu. Jedoch ist die Art der Gewinn- und Verlusterfassung im Bilanzrecht eine andere als die ökonomische: Gewinne und Verluste entstehen durch eine Saldierung periodenbezogener, undiskontierter Erträge und Aufwendungen. Langfristige Verbindlichkeiten werden ebenfalls nicht diskontiert, wenn man die vertragsgemäße Erfül-

⁹⁵ Vgl. Thies, Rückstellungen als Problem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, 1996, 138.

⁹⁶ BFHE 146, 146 = BStBl. II 1986, 467; vgl. Ballwieser ZfbF 1989, 967; Thies, Rückstellungen als Problem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, 1996, 139.

⁹⁷ Vgl. BFHE 139, 244 = BStBl. II 1984, 56; BFHE 151, 153 = BStBl. II 1988, 57.

⁹⁸ Vgl. BFHE 140, 449 = BStBl. II 1984, 344.

⁹⁹ Vgl. Beck HdB/Scheffler B 233 Rn. 325; BeBiKo/Schubert Rn. 76; Ballwieser ZfbF 1989, 965; Thies, Rückstellungen als Problem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, 1996, 209; IDW/RS HFA 4 Rn. 14.

¹⁰⁰ Vgl. Weber-Grellet SteuerBilanzR 159.

¹⁰¹ Vgl. BFH BB 1993, 1981 (1984).

¹⁰² Vgl. BFHE 185, 144 = BStBl. II 1998, 331.

¹⁰³ Vgl. Thies, Rückstellungen als Problem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, 1996, 129 f. und 159 f.

lung erwartet (§ 253 Abs. 1 S. 2). Hintergrund ist das Realisationsprinzip. Die Abzinsung einer Verbindlichkeit führt zu einem unrealisierten Gewinn.¹⁰⁴

- 74 Trotz dieser Argumente sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen (§ 253 Abs. 2 S. 1 und 2). Nach der Begründung des BilMoG-RegE „kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass die in den Rückstellungen gebundenen Finanzmittel investiert und daraus Erträge realisiert werden können“.¹⁰⁵ Das unterstellt im Unternehmen vorhandene Mittel in Höhe des zur Bildung der Rückstellung erfassten Aufwands und antizipiert mit ihnen verbundene unrealisierte Erträge.¹⁰⁶ Die Rückstellungen werden damit grundsätzlich anders als sichere Verbindlichkeiten, zB aus Lieferbeziehungen, behandelt (eine Ausnahme gilt für Rentenverpflichtungen ohne Gegenleistung gem. § 253 Abs. 2 S. 3), und es gibt keine Ausnahmeregelung hinsichtlich einer Abzinsung für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Das ist inkonsistent und ändert das vor Verabschiedung des BilMoG geltende Verständnis verlustfreier Bewertung. Es wird zu Recht als Verstoß gegen die GoB, konkret: das Realisations- und das Imparitätsprinzip, gewertet.¹⁰⁷

75 4. Keine Konkurrenz von Drohverlustrückstellungen mit Abschreibungen.

Eine Konkurrenz von Drohverlustrückstellungen mit Abschreibungen ist nicht denkbar: Bei schwebenden Beschaffungsgeschäften liegen keine aktivierbaren Bestände vor, die abgeschrieben werden könnten. Bei schwebenden Absatzgeschäften muss ein Verlust durch Abwertung der unfertigen oder fertigen Erzeugnisse erfasst werden;¹⁰⁸ Drohverlustrückstellungen können nur den Verlustbetrag betreffen, der über das Abschreibungspotential hinausgeht.

- 76 5. Regelungen nach IFRS. IAS 37.66 verlangt Rückstellungen für drohende Verluste aus belastenden Verträgen, bei denen die unabwendbaren eigenen Verpflichtungen die erwartete Gegenleistung übersteigen. Das Unternehmen hat hierbei die jeweils günstigeren finanziellen Folgen von Vertragserfüllung und Vertragsausstieg (den Mindestbetrag der unvermeidbaren Nettokosten) zu berücksichtigen (IAS 37.68). Das heißt, es sind nur diejenigen Verluste zu erfassen, denen sich das Unternehmen, durch welche Politik auch immer, nicht entziehen kann („Unentziehbarkeitstheorem“).¹⁰⁹ Kann der Vertrag (beispielsweise ein Standard-Kaufauftrag) ohne Zahlung einer Entschädigung an die andere Partei storniert werden, besteht keine Verpflichtung zur Bildung einer Drohverlustrückstellung (IAS 37.67).

- 77 Genaue Regeln für die Ermittlung des drohenden Verlustes fehlen. Insbesondere wird die Frage der Abzinsung im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften nicht eigenständig behandelt. Man wird davon ausgehen müssen, dass die allgemeine Regelung über Rückstellungen anzuwenden ist. Danach gilt: „Bei einer wesentlichen Wirkung des Zinseffektes ist im Zusammenhang mit der Erfüllung der Verpflichtung eine Rückstellung in Höhe des Barwerts der erwarteten Ausgaben anzusetzen.“ (IAS 37.45) Der Abzinsungssatz hat „die aktuellen Markterwartungen im Hinblick auf den Zinseffekt sowie die für die Schuld spezifischen Risiken“ widerzuspiegeln. „Risiken, an die die Schätzungen künftiger Cashflows angepasst wurden, dürfen keine Auswirkung (...) haben.“ (beide Zitate IAS 37.47) Das im Anhang C von IAS 37 gebrachte Beispiel 8 über einen Leasingvertrag mit drohenden Verlusten aus den Leasingraten der nächsten 4 Jahre erwähnt hingegen die Diskontierung nicht.

¹⁰⁴ Vgl. Ballwieser ZbF 1989, 967; aA Jüttner, GoB-System, Einzelbewertungsgrundsatz und Imparitätsprinzip, 1993, 241 f.; er will die einem Bewertungsobjekt zuzurechnenden periodischen Aufwands- und Ertragsüberschüsse mit einem einheitlichen Zinssatz diskontieren.

¹⁰⁵ BR-Drs. 344/08, 116; Petersen/Zwirner BilMoG 201.

¹⁰⁶ So auch BR-Drs. 344/08, 121; Petersen/Zwirner BilMoG 204: „die mit der Abzinsung verbundene Einschränkung des (...) Realisationsprinzips“.

¹⁰⁷ Vgl. Solmecke, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, 216 f.; Küting/Pfitzer/Weber/Küting/Cassel/Metz, Das neue deutsche Bilanzrecht, 2. Aufl. 2009, 330; Wüstemann/Wüstemann FS Krawitz, 2010, 768 f.; Schulze-Osterloh BB 2003, 354 f.

¹⁰⁸ Vgl. auch BeBiKo/Schubert Rn. 68.

¹⁰⁹ Vgl. Moxter BB 1999, 521.

V. Aufwandsrückstellungen

1. Inhalt. Aufwandsrückstellungen heißen jene Rückstellungen, denen keine (unsi- 78
chere) Außenverpflichtung zugrunde liegt. Hierzu zählen die Rückstellungen für Aufwen-
dungen für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltung und unterlassene Abraumbeseiti-
gung, soweit keine rechtliche oder faktische Verpflichtung am Bilanzstichtag vorliegt. Beide
Rückstellungen sind passivierungspflichtig (Abs. 1 S. 2 Nr. 1).

2. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung. Unterlassene Instandhaltung 79
bezieht sich auf am Bilanzstichtag vorhandene abnutzbare Gegenstände des Sachanlagever-
mögens. Unterlassene Instandhaltung führt normalerweise zu einer Wertminderung. Statt
der Vornahme einer außerordentlichen Abschreibung (Teilwertabschreibung bzw. Absetzung
für außergewöhnliche Abnutzung) hat der BFH die Bildung einer Rückstellung aus Vereinfachungsgründen akzeptiert. Zwar sei die mangelnde Instandhaltung grds. durch Abschreibungen zu berücksichtigen, aber wenn dies nicht geschehe, „so bestehen keine Bedenken, den Betrag für die Kosten der Instandhaltung unter den Passiven der Bilanz einzusetzen.“¹¹⁰
Verlangt werden geringfügige zeitliche Verschiebungen der Instandhaltung. Diese lägen vor,
„wenn die Instandhaltungsarbeiten innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag
durchgeführt worden sind“.¹¹¹ Spätere Urteile haben hiergegen erhebliche Bedenken geäu-
ßert¹¹² oder die Rückstellungsbildung verneint.¹¹³ Trotz dieser Entwicklung wurden die
Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb
von drei Monaten nachgeholt werden, im Handelsrecht passivierungspflichtig, um – wie
die Begründung des Regierungsentwurfs des BiRiLiG ausführt – die steuerrechtliche Aner-
kennung nicht zu gefährden.¹¹⁴ Ein handelsrechtliches Wahlrecht wäre steuerrechtlich uner-
heblich gewesen, hätte mithin nach dem Beschluss des Großen Senats vom 3.2.1969¹¹⁵ zu
einem Passivierungsverbot geführt.

Die Ableitung dieser Rückstellung aus den handelsrechtlichen GoB misslingt. Würde 80
sie den GoB entsprechen, hätte ihre steuerliche Anerkennung durch eine handelsrechtliche
Passivierungspflicht nicht gesichert werden müssen. Da eine eigenständige steuerrechtliche
Regelung fehlt, gilt § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, wonach die handelsrechtlichen GoB für den
Ansatz des Betriebsvermögens und damit für die Gewinnermittlung maßgeblich sind. Ent-
sprächen diese Rückstellungen den handelsrechtlichen GoB, so hätte man sowohl auf die
explizite Regelung in § 249 verzichten können als auch die Begründung für die steuerrecht-
liche Anerkennung verändern müssen. Der Beschluss des Großen Senats wäre insofern
überholt gewesen.

Die Instandhaltung kann durch das Unternehmen selbst oder durch fremde Dritte 81
durchgeführt werden. Ihre Unterlassung im laufenden Geschäftsjahr muss durch Pläne doku-
mentiert sein. Soweit die Nachholung der unterlassenen Instandhaltung bis zur Aufstellung
des Jahresabschlusses noch nicht realisiert wurde, muss sie erwartungsgemäß in den ersten
drei Monaten nachgeholt werden, damit die Rückstellungspflicht greift.

3. Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung. Die unterlassene Ab- 82
raumbeseitigung muss eine Innenverpflichtung darstellen, darf also zB nicht auf eine rechtliche
oder faktische Verpflichtung zurückgehen. Zu den Fällen mit öffentlich-rechtlicher
Verpflichtung vgl. BFH vom 19.5.1983.¹¹⁶

Die Rückstellungen haben wie diejenigen für unterlassene Instandhaltung einen steuer- 83
rechtlichen Hintergrund. Der BFH hatte 1951 solche Rückstellungen als reine Innenver-
pflichtungen zugelassen. Einem Steinbruchunternehmen waren wegen Arbeitskräftemangels

¹¹⁰ BFHE 60, 448 = BStBl. III 1955, 172. Vgl. zur umfangreicheren Entstehungsgeschichte *Moxter Bilanzrechtsprechung* 93–96.

¹¹¹ BFHE 60, 448 = BStBl. III 1955, 172.

¹¹² Vgl. BFHE 115, 362 = BStBl. II 1975, 535.

¹¹³ Vgl. BFHE 139, 398 = BStBl. II 1984, 277.

¹¹⁴ BT-Drs. 10/317 nach Biener/Bernecke BiRiLi 84.

¹¹⁵ Vgl. BFHE 95, 31 = BStBl. II 1969, 291.

¹¹⁶ BFHE 139, 41 = BStBl. II 1983, 670. Ferner *Esser StJb* 1984/85, 155.

Sicherungsarbeiten unmöglich. Damit fehlte „Aufwand für das gebrochene Gestein“.¹¹⁷ Er behandelte damals den Tatbestand als eine selbstständig bewertungsfähige Last.

- 84 4. Regelungen nach IFRS.** Eine Rückstellung ist nach IFRS „eine Schuld, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss ist“ (IAS 37.10). Sie ist dann und nur dann anzusetzen, wenn ein Unternehmen eine gegenwärtige rechtliche oder faktische Verpflichtung als Resultat eines vergangenen Ereignisses hat (IAS 37.10). Da eine Verpflichtung stets als Außenverpflichtung verstanden wird (IAS 37.20: „Eine Verpflichtung betrifft immer eine andere Partei, gegenüber der die Verpflichtung besteht.“), gibt es die oben genannten Aufwandsrückstellungen nicht.

VI. Auflösung von Rückstellungen

- 85** Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist. In diesem Fall sind sie auch zwingend aufzulösen.

§ 250 Rechnungsabgrenzungsposten

(1) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlußstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

(2) Auf der Passivseite sind als Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlußstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

(3) ¹Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden. ²Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

Schrifttum: Ahrens, Rechnungsabgrenzungsposten nach neuem Aktienrecht, DB 1968, 273; Bachem, Das Auszahlungsdisagio in Bilanz und Vermögensaufstellung des Darlehensnehmers, BB 1991, 1671; Ballwieser, Rechnungsabgrenzung, Steuerlatenz und Bilanztheorie, in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg.), Erfolgsabgrenzungen in Handels- und Steuerbilanz, 2001, 13; Beisse, Wandlung der Rechnungsabgrenzung, FS Budde, 1995, 67; Berndt, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998; Biener, Fragen zum Bilanzrichtlinien-Gesetz, in Mellwig/Moxter/Ordelheide (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, 157; BMF-Schreiben v. 15.3.1995, IV B 2 – S 2133–5/95; Rechnungsabgrenzung: Mindestzeitraum, BB 1995, 721; Brosch, Das Disagio als Schuldposten im Bewertungsrecht: Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 8.11.1989 – II R 29/86, DB 1990, 652; Crezelius, Bestimmte Zeit und passive Rechnungsabgrenzung, DB 1998, 633; Döllerer, Disagio als Kapitalertrag des Gläubigers bei Schuldverschreibungen, BB 1988, 883; Döllerer, Die Bedeutung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ bei der aktiven Rechnungsabgrenzung, BB 1965, 326; Federmann, Zeitbestimmtheit bei transitorischer Rechnungsabgrenzung in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1984, 246; Forster, Grundsätze für die Abgrenzung von Leasingraten, FS Döllerer, 1988, 147; Grewe, Grundfragen der Bilanzierung beim Leasinggeber, WPg 1990, 161; Hahne, Behandlung des Emissionsdisagios in der Handels- und Steuerbilanz des Emittenten, DB 2003, 1397; Hartung, Rechnungsabgrenzungsposten und richtlinienkonforme Auslegung, FS Moxter, 1994, 213; Herzig/Söffing, Rechnungsabgrenzungsposten und die Lehre vom Mindestzeitraum, BB 1993, 465; Kueffner, Das „neue“ Disagio in Handels- und Steuerbilanz, DStR 1986, 555; Kußmaul/Delp/Meyering, Bilanzielle Behandlung von „Handysubventionen“ auf Seiten des Empfängers, BB 2004, 1551; Marx/Löffler, Die „bestimmte Zeit“ als Voraussetzung für handels- und steuerrechtliche Rechnungsabgrenzungen, DB 2015, 2765; Melzer, Vorfalligkeitsentschädigung als Gegenanspruch der Bank bei anteiliger Rückzahlung des Disagios?, BB 1995, 321; Meyer-Scharenberg, Zweifelsfragen bei der Bilanzierung transitorischer Rechnungsabgrenzungsposten, DStR 1991, 754; Moxter, Zum Wechseldiskonturteil des Bundesfinanzhofs, BB 1995, 1997; Nieland, Die Rechnungsabgrenzung, DBW 1995, 34; Niemann, Zeitliche Bestimmtheit bei Rechnungsabgrenzungsposten, 1987; Plewka/Krumholz, Das Wechseldiskonturteil des BFH als neuer Maßstab für die Realisierung von Diskonterträgen bei Schuldverschreibungen, DB 1996, 342; Rose, Die Rechnungsabgrenzungsposten im Lichte der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs,

¹¹⁷ BFHE 55, 517 = BStBl. III 1951, 211.

StbJb 1983/84, 1984, 141; *Stapf*, Immaterielle Anlagewerte und aktive Rechnungsabgrenzungsposten, 1968; *Strieder*, Cap-Prämien im Jahresabschluß des Erwerbers bei veränderten Marktverhältnissen, DB 1996, 1198; *Tiedchen*, Rechnungsabgrenzung und „bestimmte Zeit“, DB 1997, 2471; *Veit*, Das Aktivierungswahlrecht für ein Disagio – eine Bilanzierungshilfe?, BB 1989, 524; *Watermeyer*, Bilanzierungshilfen in der Handels- und Steuerbilanz, 1991; *Windmüller*, Nominalwert und Buchwert: Überlegungen zur bilanziellen Behandlung des Disagios, FS Forster, 1992, 689.

Übersicht

	Rn.		Rn.
I. Normzweck	1	1. Charakter	12
II. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	2	2. Ansatzwahlrecht	15
1. Definition	2	3. Planmäßige Abschreibung	17
2. Grundsätzlicher Aktivierungszwang	7	IV. Passive Rechnungsabgrenzungsposten	20
3. Beschränkung auf Vertragsverhältnisse	8	1. Definition	20
4. Kriterium der bestimmten Zeit	9	2. Passivierungszwang	22
5. Höhe des Rechnungsabgrenzungspostens	10	3. Beschränkung auf Vertragsverhältnisse	23
III. Unterschiedsbetrag	12	4. Kriterium der bestimmten Zeit	24
		V. Regelungen nach IFRS	26

I. Normzweck

§ 250 definiert Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) in Abhebung von Vermögensgegenständen und Schulden (§ 246 Abs. 1, § 247 Abs. 1) und gebietet deren Ansatz. Da der in Abs. 3 genannte Unterschiedsbetrag (idR ein Disagio) definitorisch unter die aktiven RAP fällt,¹ kodifiziert das in ihm enthaltene Wahlrecht zur Aktivierung des Unterschiedsbetrags eine Ausnahme von der Regel.

II. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

1. Definition. Aktive RAP sind gem. Abs. 1 Ausgaben vor dem Bilanzstichtag, die Aufwand für eine bestimmte Zeit danach darstellen. § 5 Abs. 5 EStG enthält eine entsprechende Regelung. Diese Definition erfüllen, wenn man die Nutzungsdauer als bestimmte Zeit akzeptiert,² auch planmäßige Abschreibungen, die aber keine aktiven RAP darstellen. Das macht deutlich, dass bei Ausgaben zuerst zu prüfen ist, ob sie Vermögensgegenstände begründen. Diese sind nach dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 S. 1) zwingend anzusetzen, soweit gesetzlich nichts anderes geregelt ist; → § 246 Rn. 3. Erst wenn keine Vermögensgegenstände begründet werden, stellt sich die Frage, ob aktive RAP vorliegen.

Die Aktivierung von RAP kann mit der sachgerechten Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen gemäß Periodisierungs- und Realisationsprinzip (→ § 243 Rn. 15 und 24–33) und mit der Bilanzierung von Ausgaben, für die ein vertraglicher Gegenleistungsanspruch besteht und mit denen deshalb ein Vermögensbestandteil erlangt wird,³ begründet werden. Der erste (erfolgsrechnerische) Grund wird als dynamische, der zweite (vermögensrechnerische) Grund als statische Interpretation von RAP angesehen.

Von vielen Ausgaben kann vermutet werden, dass sie künftige Ertragswirkungen erzielen, was gemäß Periodisierungs- und Realisationsprinzip ihre Aktivierung und spätere Verrechnung als Aufwand begründen könnte. Hierzu zählen zB Gründungs-, Kapitalbeschaffungs-, Ingangsetzungs-, Forschungs- und Entwicklungs- sowie Werbeausgaben. Das Gesetz grenzt deren Aktivierung insbesondere durch das Aktivierungsverbot für Gründungs- und Eigenkapitalbeschaffungskosten (§ 248 Abs. 1) ein. Weitere Grenzen für die Aktivierung

¹ Vgl. ADS Rn. 1; BeBiKo/Schubert/Waubke Rn. 39.
² Hiergegen BFHE 167, 69 = BStBl. II 1992, 488.
³ Vgl. Moxter Bilanzrechtsprechung 72 f.

ergeben sich aus den Anforderungen an Vermögensgegenstände (→ § 246 Rn. 11–34) und RAP. Bei RAP sind (1) Ausgaben vor dem Bilanzstichtag und (2) Aufwendungen für eine bestimmte Zeit danach nötig. Die „bestimmte Zeit“ wurde mit dem AktG 1965 zur Voraussetzung der Rechnungsabgrenzung gemacht, um unerwünschte Wirkungen dynamischen Bilanzdenkens von der Aktivseite fernzuhalten.⁴

- 5 Ausgaben umfassen Auszahlungen (Geldabflüsse) und Verbindlichkeitszunahmen.⁵ Insofern ist der Unterschiedsbetrag zwischen (höherem) Rückzahlungsbetrag und (niedrigerem) Auszahlungsbetrag einer Verbindlichkeit (das Disagio) eine Ausgabe.⁶ Ausgaben, die am Bilanzstichtag, aber vor dessen Ablauf erfolgen, sind solche vor dem Abschlussstichtag.⁷
- 6 Aufwendungen sind periodisierte (zeitlich verteilte) Ausgaben. Die Einschränkung einer Verteilung bei aktiven RAP besteht darin, dass die Ausgaben Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen müssen. Dieses Kriterium ist bei einem Disagio, das auf einen Kredit mit fester Laufzeit in Kauf genommen wurde, erfüllt, nicht hingegen bei Forschungs- und Entwicklungs- oder Werbefeldzugsausgaben. Typische Fälle von aktiven RAP stellen vorausbezahlte Honorare, Mieten, Leasingraten, Lizenzgebühren, Versicherungsprämien, Zinsen und Steuern dar.⁸

- 7 **2. Grundsätzlicher Aktivierungszwang.** Grundsätzlich sind alle aktiven RAP zu aktivieren. Das resultiert aus dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 S. 1) und Abs. 1 S. 1 („sind ... auszuweisen“).

- 8 **3. Beschränkung auf Vertragsverhältnisse.** Nach BFH-Rechtsprechung liegen aktiven RAP gegenseitige Verträge zugrunde, bei denen für eine bestimmte Zeit Leistungen zu erbringen sind.⁹ Die Leistungen der Verträge sind so gesehen zeitraumbezogen. Sie können aber auch zeitpunktbezogen sein,¹⁰ wobei die Zeitpunkte der einzelnen Leistungen auseinander fallen. RAP können aber auch ihre Grundlage im öffentlichen Recht haben, wenn die Situation wirtschaftlich gesehen gegenseitigen Verträgen gleichwertig ist.¹¹ Das ist zB bei der Kfz-Steuer der Fall.¹²

- 9 **4. Kriterium der bestimmten Zeit.** Das Kriterium verhindert nach dynamischer Interpretation die Aktivierung solcher Ausgaben, die in ihrer Ertragswirkung besonders fraglich sind. Nach statischer Interpretation wird durch das Kriterium eine unvorsichtige Vermögenserfassung verhindert. Die bestimmte Zeit kann als

- Zeitraum zwischen zwei fest umschriebenen Zeitpunkten (kalendermäßig genau bestimmt),
- Intervall von einem fest umschriebenen Zeitpunkt bis zu einem bestimmten Jahr (kalendermäßig bestimmt),
- berechenbare Zeit (aus anderen Rechengrößen mathematisch ableitbar),¹³
- Mindestzeitraum¹⁴ oder
- durch kontrollierbare Schätzung bestimmbare Zeit¹⁵

⁴ Vgl. Beisse FS Budde, 1995, 76; Moxter Bilanzrechtsprechung 79 f.

⁵ Vgl. BeBiKo/Schubert/Waubke Rn. 18.

⁶ Vgl. BeBiKo/Schubert/Waubke Rn. 39.

⁷ Vgl. ADS Rn. 28; BeBiKo/Schubert/Waubke Rn. 19.

⁸ Zu Sonderproblemen des Leasing vgl. ADS Rn. 119 ff. und HdR/Ostermann/Hellen, Kap. 6B, Miet-, Pacht- und Leasingverhältnisse, 2013, Rn. 116 ff.

⁹ Vgl. zur nicht ganz einheitlichen Abgrenzung in der Rspr. Moxter Bilanzrechtsprechung 72 mwN.

¹⁰ Der Zeitpunkt darf nicht ungewiss sein; vgl. ADS Rn. 37.

¹¹ Vgl. BeBiKo/Schubert/Waubke Rn. 8; BFHE 151, 386 = BStBl. II 1988, 327; BFHE 141, 31 = BStBl. II 1984, 552.

¹² Vgl. Moxter Bilanzrechtsprechung 73; ADS Rn. 41.

¹³ Vgl. zB ADS Rn. 32.

¹⁴ Vgl. Herzig/Söffing BB 1993, 469 f.

¹⁵ Vgl. BFHE 176, 359 = BStBl. II 1995, 312; Moxter Bilanzrechtsprechung 79 f.; BFHE 173, 393 = BStBl. II 1995, 202.

verstanden werden.¹⁶ Gegen die durch Schätzung bestimmbare Zeit bestehen auf der Aktivseite Einwendungen, die mit dem Vorsichtsprinzip begründet werden.¹⁷ Trotz identischer Erwähnung des Kriteriums bei aktiven und passiven RAP ist zu prüfen, ob es aufgrund von GoB, insbesondere Vorsichts- und Realisationsprinzip, für die beiden Bilanzseiten unterschiedlich zu interpretieren ist.¹⁸

5. Höhe des Rechnungsabgrenzungspostens. RAP werden definitorisch nicht bewertet (nach § 252 Abs. 1 Nr. 3, § 253 werden Vermögensgegenstände und Schulden bewertet), sondern zu jedem Bilanzstichtag neu berechnet. Liegen ihnen gegenseitige Verträge zugrunde, so bestimmt sich ihre Höhe nach dem Verhältnis aus noch ausstehender Gegenleistung zur Gesamtleistung.¹⁹

Strittig ist die Behandlung von RAP, wenn der künftigen Gegenleistung des Vertragspartners der Wert fehlt, zB bei vorausbezahlten Mieten für einen nicht mehr genutzten Raum. Während nach einer Meinung unter diesen Umständen der RAP aufzulösen ist,²⁰ ist nach einer anderen Meinung eine Rückstellung zu bilden.²¹ Die Rückstellung ist als Drohverlustrückstellung zu verstehen, die auch für Dauerschuldverhältnisse, die typischerweise den RAP zugrunde liegen, gebildet werden muss (→ § 249 Rn. 70 ff.). Da das Ansatzkriterium der Rückstellung erfüllt ist, wird hier diese Lösung bevorzugt,²² auch wenn die Auflösung des RAP erfolgsrechnerisch zur selben Lösung führt.

III. Unterschiedsbetrag

1. Charakter. Gemäß Abs. 3 darf der Unterschiedsbetrag aus höherem Rückzahlungsbetrag und niedrigerem Auszahlungsbetrag bei Aufnahme einer Verbindlichkeit in den aktiven RAP aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag kann aus einem Auszahlungs-Abgeld (Disagio) oder einem Rückzahlungs-Aufgeld (Agio) resultieren. Im Allgemeinen spricht man nur von Disagio (alternativ Damnum oder Abgeld).

Auch wenn sich bürgerlich-rechtlich das Abgeld sowohl als Zins als auch als Nebenkosten gestalten lässt, ist es wirtschaftlich betrachtet vorweggenommener Zins. Das erklärt die Möglichkeit der Verteilung des Abgeldes über die Laufzeit des Kredits.

Ausgabekosten von Verbindlichkeiten zählen wegen ihres Einmalcharakters und ihrer Unabhängigkeit von der Verbindlichkeitslaufzeit nicht zum Unterschiedsbetrag. Dasselbe gilt für Aufwendungen, die bei Darlehensaufnahme durch Zahlungen an Dritte entstehen (zB Provisionen). Mit ihnen ist keine Vertragsleistung des Kreditgebers verbunden.²³ Beide Posten sind laufender Aufwand. Anders ist dies bei den Bearbeitungsgebühren an ein Kreditinstitut für die Übernahme einer Bürgschaft.²⁴ Sie gehören jedoch nicht zum Unterschiedsbetrag, sondern sind als aktive RAP ansatzpflichtig.

2. Ansatzwahlrecht. Während das Abgeld steuerlich aktiviert werden muss, besteht handelsrechtlich ein Wahlrecht. Dieses ist angesichts der Tatsache, dass die Definition aktiver RAP erfüllt wird, nur mit der Möglichkeit zur vorsichtigen Gewinnermittlung, insofern freiwillig betriebener „Substanzerhaltung“ und entsprechendem Gläubigerschutz, vereinbar.

¹⁶ Vgl. zu allem *Beisse* FS Budde, 1995, 68–71.

¹⁷ Vgl. *Beisse* FS Budde, 1995, 78. Nach ADS Rn. 36 gilt ein Verlust an Rechtssicherheit; auch werde gegen den Wortlaut verstoßen.

¹⁸ Bejahend ADS Rn. 115; BeBiKo/Schubert/Waubke Rn. 24; *Beisse* FS Budde, 1995, 78; HWRev/Sarx Sp. 1596.

¹⁹ Vgl. zB BFHE 113, 115 = BStBl. II 1974, 684; ADS Rn. 2.

²⁰ Vgl. ADS Rn. 47; BeBiKo/Schubert/Waubke Rn. 30.

²¹ Vgl. ADS Rn. 46 f.

²² Eingewendet werden kann, dass Drohverlustrückstellungen sonst nur gebildet werden, wenn Aktivposten fehlen.

²³ Vgl. *Moxter* Bilanzrechtsprechung 74 f.

²⁴ Vgl. BFHE 124, 320 = BStBl. II 1978, 262; BeBiKo/Schubert/Waubke Rn. 43.

- 16 Das Wahlrecht sollte nach früherer Auffassung für jeden Kredit neu ausgeübt²⁵ und auch in Form von Teilbeträgen des Unterschiedsbetrags²⁶ berücksichtigt werden können. Es muss jedoch im Jahr der Kreditaufnahme ausgeübt werden.²⁷ Die Neuausübung des Wahlrechts bei jeder Verbindlichkeit begegnet Bedenken, weil es sich faktisch um eine Schuldenbewertung handelt, wenn auch nur in schematisierter Form (→ Rn. 18 f.). Bewertungswahlrechte können nicht grundlos von Jahr zu Jahr neu wahrgenommen werden, da sie dem Gebot der Bewertungsmethodenstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6) unterliegen. Auch wenn die Wahlrechtsausübung auf unterschiedliche Schulden innerhalb eines Jahres bezogen sein sollte, ist das Prinzip einheitlicher Bewertung (horizontaler Stetigkeit) zu beachten, nach dem unterschiedliche Wertansätze sachliche Unterschiede verlangen (→ § 252 Rn. 86). Hinzu kommt das nunmehr in § 246 Abs. 3 verankerte Gebot der Ansatzmethodenstetigkeit, das einem Ansatz von Teilbeträgen widerspricht.²⁸
- 17 **3. Planmäßige Abschreibung.** Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige Abschreibungen zu tilgen. Gemäß Abs. 3 S. 2 „können“ die planmäßigen Abschreibungen auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden. Während sie steuerlich grundsätzlich²⁹ auf diese Zeit verteilt werden müssen, kann handelsrechtlich der planmäßigen Abschreibung ein kürzerer Zeitraum zugrunde gelegt werden. Als Abschreibungsmethoden kommen die für abnutzbares Anlagevermögen gängigen Verfahren in Frage; → § 253 Rn. 22–37. Einschränkungen der Abschreibungsverfahren befürworten *ADS* (Abschreibungen mindestens in Höhe der Kapitalinanspruchnahme, gemessen durch das Verhältnis der auf die einzelnen Jahre entfallenden Zinsen zu den Gesamtzinsen)³⁰ und *Moxter* (Abschreibung nach Nutzungsverlauf).³¹ Hier fallen die gegen die Feststellung des Nutzungsverlaufs geltend gemachten Bedenken ins Gewicht (→ § 253 Rn. 26), die sich auf die Feststellung der Kapitalinanspruchnahme übertragen lassen.
- 18 Für außerplanmäßige Abschreibungen fehlt eine Regelung. Das korrespondiert damit, dass RAP nicht bewertet werden. Sie müssen vorgenommen werden, wenn die Verbindlichkeiten vorzeitig getilgt werden oder die Laufzeit verkürzt wird.³² Nach *ADS* kann auch eine wesentliche Senkung des Zinsniveaus eine außerplanmäßige Abschreibung erfordern. Der Grund wird in der fehlenden Rechtfertigung gesehen, die künftigen Geschäftsjahre aufwandsmäßig mit Zins plus Abschreibung zu belasten.³³ Das kann nicht überzeugen, weil die handelsrechtliche Bilanzierung nicht der Einkommensapproximation in dem Sinne dient, dass künftige Zahlungsbedingungen abgebildet werden sollen. Darüber hinaus lässt gerade das Wahlrecht zur Aktivierung (oder Aufwandsverbuchung) des Unterschiedsbetrages die These fragwürdig werden, dass mit dessen Bilanzierung ein bestimmtes Einblicksziel verfolgt werde. Gleichermäßen kann es angesichts dieses Wahlrechtes nicht um die „richtige“ Schuldenbewertung gehen.³⁴
- 19 Freiwillige außerplanmäßige Abschreibungen sind vom Wortlaut nicht gedeckt. Die Literatur sieht sie zT bis zur Vollabschreibung als mit dem Zweck der Aktivierung als vereinbar an.³⁵ Auch dies überzeugt nicht. Zwar kann man mit dem Wahlrecht zur Aktivierung kein bestimmtes Einblicksziel begründen. Daraus folgt jedoch nicht, dass jede Aktivierung beliebig verändert werden kann. Bilanzadressaten werden durch freiwillige außerplan-

²⁵ Vgl. zB HdR/Küting/Trützschler Rn. 88.

²⁶ Vgl. BeBiKo/Ellrott/Krämer, 7. Aufl. 2010, Rn. 38.

²⁷ Vgl. ADS Rn. 85; BeBiKo/Schubert/Waubke Rn. 40.

²⁸ Abl. zum Teilbetrag nunmehr BeBiKo/Schubert/Waubke Rn. 38; hingegen eine einheitliche Vorgehensweise in einem Geschäftsjahr für jedes Disagio nur empfehlend BeBiKo/Schubert/Waubke Rn. 40.

²⁹ Bei kürzerem Zinsfestschreibungszeitraum ist dieser erlaubt. Vgl. BFHE 153, 545 = BStBl. II 1989, 722. Vgl. ADS Rn. 90.

³¹ Vgl. *Moxter* Bilanzrechtsprechung 82 f.

³² Vgl. ADS Rn. 98; BeBiKo/Schubert/Waubke Rn. 49. Vgl. BFHE 141, 522 = BStBl. II 1984, 713.

³³ Vgl. ADS Rn. 98. Zustimmend BeBiKo/Schubert/Waubke Rn. 49.

³⁴ Vgl. zur steuerlichen Ablehnung BFHE 141, 522 = BStBl. II 1984, 713; BFHE 97, 418 = BStBl. II 1970, 209. Krit. hierzu *Moxter* Bilanzrechtsprechung 81 mit Hinweis auf Unterbewertung der Verbindlichkeit.

³⁵ So BeBiKo/Schubert/Waubke Rn. 51.