

mit § 152 Abs. 9 AktG 1965 überein, wobei allerdings die stl. Regelung bereits zum Ausdruck brachte, dass RAP zu bilden „sind“, während das AktG 1965 noch – missverständlich – davon sprach, dass RAP gebildet werden dürften (zu § 152 Abs. 9 AktG 1965 vgl. *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 23 ff. [7/2021]). Bei der Auslegung ist daher der Zweck zu berücksichtigen, mit der stl. Regelung lediglich eine Klarstellung der strechtl. Geltung der handelsrechtl. Rechnungsabgrenzung zu bewirken. Abs. 5 ist auch in seiner heutigen Gestalt in Übereinstimmung mit der handelsrechtl. Regelung des § 250 HGB auszulegen (*Crezelius*, DB 1988, 633; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 196 aE [7/2021]). Ebenso gelten die GoB auch für die Rechnungsabgrenzung in der StBil. Insbesondere haben die Grundsätze zur Bilanzierung von schwebenden Geschäften (s. Anm. 540), der Gewinn- und Verlustrealisation und der Einzelbilanzierung bzw. des Saldierungsverbots auch bei der Bildung von RAP in der StBil. Bedeutung. Mangels WG-Eigenschaft kommt eine Bewertung gem. § 6 nicht in Betracht, RAP werden vielmehr berechnet (vgl. Anm. 2197).

- *Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2* stellen jeweils eine Reaktion des Gesetzgebers auf Entsch. des BFH dar, mit denen eine bis dahin gängige Bilanzierungspraxis für unzulässig erklärt wurde. Mit der Einführung der Aktivierungspflicht für als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorratsvermögen im Jahre 1976 und für als Aufwand berücksichtigte USt auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen im Jahre 1980 wurde der vor der jeweiligen Entsch. anerkannte Rechtszustand wieder hergestellt. Weder als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen noch als Aufwand berücksichtigte USt auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen stellen RAP iSd. Satzes 1 dar (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 218, 238 [7/2021]; vgl. auch Anm. 2293, 2313); es sind auch keine besonderen aktiven Abgrenzungsposten (so aber *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 18 [11/2015]). Gleichwohl sah zunächst auch das Handelsrecht seit Inkrafttreten des Bilanzrichtlinien-Gesetzes in § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB, also in der die Rechnungsabgrenzung betreffenden Vorschrift, die Aktivierung dieser Posten vor; durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) ist die Regelung jedoch aufgehoben worden.

Bedeutung:

- *Satz 1:* Satz 1 betrifft nur Posten der Rechnungsabgrenzung, und zwar in Nr. 1 aktive RAP und in Nr. 2 passive RAP. Nur für diese auch der handelsrechtl. Terminologie (vgl. § 250 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 HGB) entsprechenden Posten sollte die Bezeichnung „Rechnungsabgrenzungsposten“ oder „Posten der Rechnungsabgrenzung“ verwendet werden. Rechnungsabgrenzungsposten iSd. Satzes 1 dienen bilanztechnisch der periodengerechten Bilanzierung.

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796 (1797); BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, DStR 2021, 2116, Rz. 11; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 2 (11/2015); *Marx/Löffler*, DB 2015, 2765 (2766); *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 2 (2/2016); zum Periodisierungsprinzip vgl. Anm. 2161.

Sie ermöglichen es nämlich, Ausgaben bzw. Einnahmen unabhängig von Zeitpunkt des Zahlungsvorgangs derjenigen Rechnungsperiode zuzuordnen, der der entsprechende Aufwand oder Ertrag wirtschaftlich zugehört (BFH v. 27.5. 2015 – X B 72/14, BFH/NV 2015, 1252 Rz. 18; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 654 [3/2020]). Das ist erforderlich, weil das geltende Bilanzrecht (Handelsbilanzrecht ebenso wie Steuerbilanzrecht) nicht der dynamischen Bilanz-

auffassung folgt, sondern im Sinne der statischen Bilanztheorie Vermögensgegenstände und Schulden einander gegenüberstellt. Nach der dynamischen Bilanztheorie werden nicht Vermögensgegenstände und Schulden, sondern Aufwand und Ertrag ausgewiesen. Mit Ausnahme der liquiden Mittel stellen sich danach alle Posten als RAP dar (*Schmalenbach*, Dynamische Bilanz, 1962, 67 ff.; vgl. auch *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 9; *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 3 [2/2016]); besonderer RAP bedarf es dann nicht. Wirtschaftsgüter können danach entweder „Ausgaben, die noch nicht Aufwand sind“ (*Schmalenbach*, Dynamische Bilanz, 1962, 67 f.) sein (zB AV, dessen Abnutzung in den auf die Anschaffung oder Herstellung folgenden Jahren erfolgswirksam wird) oder aber sich als „Ausgaben, die noch nicht Einnahmen sind“ (*Schmalenbach*, Dynamische Bilanz, 1962, 69) darstellen (zB eine Darlehensforderung, die zu einer Rückzahlung führt). Versteht man die Bilanz hingegen in einem statischen Sinne, will aber gleichzeitig das Periodisierungsprinzip verwirklichen, so bedarf es dynamischer Elemente wie der RAP iSd. Satzes 1, um Aufwand und Ertrag den jeweils richtigen Abrechnungszeiträumen zuzuordnen. Rechnungsabgrenzungsposten sind demnach dynamisch Elemente in einem grds. statisch geprägten Abrechnungssystem (*Marx/Löffler*, DB 2015, 2765 [2766]; ähnlich *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4932).

- *Satz 2 Nr. 1* verhindert die – nach dem sog. Biersteuer-Urteil (BFH v. 26.2.1976 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13) gebotene – Berücksichtigung von Zöllen und Verbrauchsteuern auf am Abschlussstichtag auszuweisende WG des Vorratsvermögens als Aufwand; dieser Aufwand wirkt sich vielmehr erst dann aus, wenn das WG des Vorratsvermögens verkauft wird.

Bauer in *KSM*, § 5 Rz. F 135 (11/2015); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 712 (3/2020); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4961.

- *Satz 2 Nr. 2* erzwingt eine ergebnisneutrale Behandlung der USt auf erhaltene Anzahlungen. Damit hebelt das Gesetz die Rspr. des BFH aus, nach der die USt nicht aktiviert werden durfte, sondern eine erhaltene Anzahlung in voller Höhe als Passivposten auszuweisen sei (BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625). Diese Rspr. hatte zur Folge, dass ein Verlust aus einem noch schwebenden Geschäft auszuweisen war, da die USt eine BA darstellt. Satz 2 Nr. 2 soll dies verhindern; die USt wird danach erst dann als Aufwand berücksichtigt, wenn die Lieferung oder Leistung erbracht wird (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 168 [11/2015]).

2151 2. Historische Einordnung des Abs. 5

EStÄndG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320): Es wurde ein neuer Abs. 3 (jetzt Abs. 5) eingefügt; er betraf ursprünglich nur aktive und passive RAP (iSd. § 152 Abs. 9 AktG aF); zu Einzelheiten s. Anm. 2160.

EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Satz 2 wurde hinzugefügt; er betraf ursprünglich nur Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorratsvermögen; zu Einzelheiten s. Anm. 2281.

Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Satz 2 wurde in der Weise neu gefasst, dass die die USt auf Anzahlungen betreffende Regelung als Nr. 2 hinzugefügt

wurde und die bisherige Vorschrift betreffend Zölle und Verbrauchsteuern zur Nr. 1 wurde; zu Einzelheiten s. Anm. 2281.

HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Ein neuer Abs. 3 (betr. Rückstellung wegen Verletzung von Patentrechten etc.) wurde eingefügt; der ursprüngliche Abs. 3 wurde zum Abs. 4.

StRefG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Es wurde eine Begrenzung der Rückstellungen für Dienstjubiläen in Abs. 4 eingeführt, die RAP-Regelung wurde von Abs. 4 in Abs. 5 verschoben.

Einstweilen frei.

2152–2159

II. Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1)

Schrifttum: Döllerer, Die Bedeutung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ bei der aktiven Rechnungsabgrenzung, BB 1965, 326; Meyer-Scharenberg, Zweifelsfragen bei der Bilanzierung transitorischer Rechnungsabgrenzungsposten, DStR 1991, 754; Schulze-Osterloh, Der Ausweis von Aufwendungen nach dem Realisations- und dem Imperatätsprinzip, in Moxter/Müller/Windmöller/von Wysocki (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 653; Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker, Gesetzeskonforme Definition des Rechnungsabgrenzungspostens – Eine Analyse vor dem Hintergrund des true and fair view, DStR 1999, 2135; Kliem, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, Frankfurt am Main 2000; Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, Aachen 2003; Endert, Branchenspezifische Rückstellungen von Anlageberatern und Versicherungsmaklern, DB 2011, 2164; Herzig/Joisten, Bilanzierung von Abschlussgebühren für Darlehensverträge als Rechnungsabgrenzungsposten, DB 2011, 1014; Dreixler/Ernst, Aktive Rechnungsabgrenzungsposten bei Step-Down-Geldern, StuB 2012, 220; Ritzrow, Rechnungsabgrenzungsposten, Teil I, StBp. 2012, 101; Tiedchen, Was ist und zu welchem Zweck bilanziert man einen Erfüllungsrückstand?, NZG 2017, 1007; Hommel/Kunkel/Zick, Passive Rechnungsabgrenzungsposten – Statische Interpretation durch die neuere Rechtsprechung?, BB 2019, 1259; U. Prinz, Rechnungsabgrenzung und Wesentlichkeit, StuB 2020, 619; Tiedchen, Posten der aktiven Rechnungsabgrenzung, in HdJ, Abt. II/9 (x/2021).

1. Als Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen

a) Einordnung des Abs. 5 Satz 1

Schrifttum: Passow, Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, Bd. I, Leipzig/Berlin, 3. Aufl. 1921; Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Berlin, 1927; Döllerer, Statische oder dynamische Bilanz?, BB 1968, 637; Paus, Sind Provisionen, die ein Steuerpflichtiger für die Vermittlung eines Darlehens zahlt, als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren?, FR 1977, 572; Federmann, Zeitbestimmtheit bei transitorischer Rechnungsabgrenzung in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1984, 246; Schulze-Osterloh, Die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, DStJG 14 (1991), 123; Strobl, Matching Principle und deutsches Bilanzrecht, in Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 407; Siebert, Grundlagen der US-amerikanischen Rechnungslegung, Köln 1996; Arbeitskreis „immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Kategorisierung und bilanzielle Erfassung immaterieller Werte, DB 2001, 991; Ditz, Die Bedeutung der US-GAAP für die steuerrechtliche Gewinnermittlung in den USA, IStR 2001, 22; Kaiser, Die Behandlung von Spielerwerten in der Handelsbilanz und im Überschuldungsstatus im Profifußball, DB 2004, 1109; Schöllhorn/Müller, Bedeutung und praktische Relevanz des Rahmenkonzepts (framework) bei Erstellung von IFRS-Ab-

schlüssen nach zukünftigem „deutschen Recht“ (Teil I), DStR 2004, 1623; *Babel*, Nutzungsrechte, Rechnungsabgrenzungsposten, schwebende Geschäfte – ein „magisches Dreieck“ der Bilanzierung, in *Wehrheim/Heurung* (Hrsg.), Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, FS Winfried Mellwig, Wiesbaden 2007, 1; *Tiedchen*, Keine Rechnungsabgrenzung bei Vorauszahlung von Kraftfahrzeugsteuer?, FR 2010, 160; *Wendt*, Wie wesentlich ist der Wesentlichkeitsgrundsatz für die Steuerbilanz?, in *Kessler/Förster/Watrín* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 517; *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, Köln 2014; *Roos*, Behandlung von Vertragsabschluss- und Werbeprämien im Handelsrecht, DStR 2015, 437.

2160 aa) **Rechtsentwicklung der Rechnungsabgrenzungsposten bis zur Regelung in Abs. 5 Satz 1**

Rechnungsabgrenzungsposten ohne gesetzliche Regelung: Rechnungsabgrenzungsposten iSd. Abs. 5 Satz 1 fanden sich bereits in der Buchführungspraxis österreichischer Banken in der Mitte des 19. Jahrhunderts (*Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, DStR 1999, 2135 mwN; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 12 [7/2021]). Die Bezeichnungen für diese Posten variierten allerdings; sie wurden „Antizipationen“, „transitorische Konten“, „Erfolgsregulierungskonten“, „Erfolgsberichtigungskonten“ oder „unechte Debitoren und Kreditoren“ genannt (vgl. *Passow*, 3. Aufl. 1921, 71; *Strutz*, 1927, § 13 Rz. 58; *Döllerer*, BB 1968, 637 [638]).

VO über Aktienrecht v. 19.9.1931 (Aktienrechtsnovelle) und AktG 1937: Die Aktienrechtsnovelle 1931 (RGBl. I 1931, 493), durch die § 261a in das HGB eingefügt wurde, und § 131 Abs. 1 A IV, B IV AktG 1937 sprachen von „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen“, ohne den Begriff zu definieren oder Aussagen über die Bewertung bzw. Berechnung des Postens zu machen. In diese Zeit fällt die Unterscheidung zwischen antizipativen und transitorischen Posten (zum Begriff Anm. 2171), wobei als RAP überwiegend nur die transitorischen Posten angesehen wurden (*Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 11; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 16 mwN [7/2021]). Allerdings wurden nicht nur transitorische Posten ieS, sondern auch transitorische Posten iwS (also zB Ausgaben für Werbung oder Forschung) ausgewiesen (zur Unterscheidung Anm. 2171), was letztlich dazu führte, dass sich unter den RAP eine Sammlung von an anderer Stelle der Bilanz nicht unterzubringenden Posten fand (*Babel*, FS Mellwig, 2007, 1, 20; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 18f. [7/2021]). Das hatte wiederum zur Folge, dass gelegentlich die Ansicht vertreten wurde, die RAP seien so klein wie möglich zu halten (vgl. *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 20 mwN [7/2021]).

Das D-Mark-BilanzG v. 21.8.1949 (WiGBl. 1949, 279; BGBl. 1950, 2) enthielt erstmals in §§ 27 bzw. 34 eine Begriffsbestimmung der RAP:

„Auf der Aktivseite

- a) Ausgaben vor dem 21. Juni 1948, soweit sie Aufwand für die Zeit nach dem 20. Juni 1948 darstellen (transitorische Aktiva),
- b) Einnahmen nach dem 20. Juni 1948, soweit sie Ertrag für die Zeit vor dem 21. Juni 1948 darstellen (antizipative Aktiva),

auf der Passivseite

- a) Einnahmen vor dem 21. Juni 1948, soweit sie Ertrag für die Zeit nach dem 20. Juni 1948 darstellen (transitorische Passiva),
- b) Ausgaben nach dem 20. Juni 1948, soweit sie Aufwand für die Zeit vor dem 21. Juni 1948 darstellen (antizipative Passiva).“

Für die aktiven RAP bestand ein Ansatzwahlrecht, für passive RAP Ansatzpflicht. Ferner regelten die §§ 27 Abs. 2 und 34 Abs. 2 den Ansatz der Höhe nach.

AktG 1965 v. 6.9.1965: Das AktG 1965 (BGBl. I 1965, 1089) verwendete erstmals den Begriff „Rechnungsabgrenzungsposten“; es bestimmte in Anlehnung an das D-Mark-BilanzG in § 152 Abs. 9:

„Als Rechnungsabgrenzungsposten dürfen nur ausgewiesen werden

1. auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlußtichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen;
2. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlußtichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.“

Das AktG 1965 engte damit die Möglichkeit, RAP zu bilden, auf sog. transitorische Posten ieS ein (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 7 [11/2015]*; zum Begriff s. Anm. 2171). Seither besteht keine Notwendigkeit mehr dafür, die Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung möglichst eng auszulegen und die RAP somit möglichst klein zu halten.

EStÄndG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320): Das EStÄndG v. 16.5.1969 übernahm § 152 Abs. 9 AktG 1965 nahezu unverändert als § 5 Abs. 3 in das EStG. Anlass dafür waren die in FinVerw. und Schrifttum aufgetretenen Meinungsverschiedenheiten über die Bedeutung der Rechnungslegungsvorschriften des AktG 1965 für die stl. Gewinnermittlung, insbes. bei Nicht-Aktiengesellschaften. Die Beschränkung der RAP auf sog. transitorische Posten ieS (zum Begriff s. Anm. 2171) galt jedoch bereits vorher mit Inkrafttreten des § 152 Abs. 9 AktG 1965 über den aktienrechtl. Bereich hinaus als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch stl. (BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796 Rz. 28 mwN; BFH v. 27.5.2015 – X B 72/14, BFH/NV 2015, 1252 Rz. 22; Begr. zum RegE, BTDrucks. V/3187); insoweit diente die Einfügung des § 5 Abs. 3 lediglich der Klarstellung (so schon FinAussch., BTDrucks. V/3852; vgl. auch *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4934). Nicht übernommen wurde die Formulierung des AktG 1965, in der es heißt „dürfen nur ausgewiesen werden“, sondern das EStG formuliert deutlicher in § 5 Abs. 3 (jetzt Abs. 5) „sind nur anzusetzen“.

HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Durch das HBegleitG 1983 wurde ein neuer Abs. 3 (betr. Rückstellung für Verletzung von Patenten etc.) eingefügt; der die Rechnungsabgrenzung betreffende Abs. 3 wurde unverändert zu Abs. 4.

Bilanzrichtlinien-Gesetz (BiRiLiG) v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355): Das BiRiLiG, das u.a. die 4. EG-Richtlinie (AbL. EG 1978 Nr. L 222, 11) umsetzte, führte zur Regelung des § 250 HGB. Der Wortlaut stimmt nahezu mit § 152 Abs. 9 AktG 1965 überein; durch die geringfügige Änderung wurde lediglich klargestellt, dass für RAP Ansatzpflicht besteht, wenn die Voraussetzungen für ihre Bildung vorliegen (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 29 [7/2021]; *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 24 [2/2016]). Die Voraussetzungen für die Aktivierung und Passivierung von RAP werden durch die Vorschrift klar bestimmt; RAP sind daher keinesfalls ein „Sammelbecken für heterogene, gehäuft auftretende Vorgänge mit beachtlicher materieller Bedeutung“ (so aber *Marx/Löffler*, DB 2015, 2765; zust. *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 2 [2/2016]).

StRefG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Durch das StRefG 1990 wurden eine Regelung über Rückstellungen für Dienstjubiläumszu-

wendungen in § 5 Abs. 4 eingefügt und die Regelung über die Rechnungsabgrenzung inhaltlich unverändert in Abs. 5 verschoben.

D-Markbilanzgesetz (DMBilG) v. 23.9.1990 (BGBl. I 1990, 1160): Das DMBilG bestimmte in § 5 Abs. 1 für die Eröffnungsbilanz eine entsprechende Anwendung des § 250 HGB; § 15 DMBilG sah für RAP im Regelfall eine Umrechnung im Verhältnis von zwei Mark der DDR zu einer DM vor.

bb) Bedeutung des Abs. 5 Satz 1

2161 (1) Rechnungsabgrenzungsposten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Periodisierungsprinzip: Rechnungsabgrenzungsposten dienen der zutreffenden Periodenabgrenzung, die von § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung statuiert wird („Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen“) und aufgrund der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB (§ 5 Abs. 1) auch stl. zu beachten ist. Danach sind Einnahmen und Ausgaben derjenigen Abrechnungsperiode zuzuordnen, zu der sie wirtschaftlich gehören (BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796 [1797]; BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, DStR 2021, 2116, Rz. 11); RAP sind demnach Verrechnungsposten zur periodengerechten Gewinnermittlung.

Crezelius, DB 1998, 633; *Ritzrow*, StBp. 1998, 10 (12); *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 133, 146; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 116 (11/2015); *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 61 (2/2016); ähnlich *Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, DB 2001, 991 (993) – Korrekturposten; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 241 – Stornoposten.

Man kann sie daher auch als bilanztechnische Posten bezeichnen (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 47 [7/2021]). Weniger glücklich ist – gerade im Bereich der passiven RAP – die Bezeichnung als „passive Bilanzierungshilfen“ (so *Crezelius*, DB 1998, 633), da der Begriff „Bilanzierungshilfe“ bereits anderweitig belegt ist (vgl. Anm. 530) und im Bereich der Passivierung gar nicht existiert. Aktive RAP sind jedenfalls keine WG; passive RAP sind keine Schulden (Anm. 2172, 2174).

Die Verwirklichung des Periodisierungsprinzips ua. durch aktive und passive RAP ist auch stl. gerechtfertigt. Bei aktiven RAP (geleisteten Zahlungen) ist zwar bereits eine Minderung der Steuerleistungsfähigkeit eingetreten, der die Steuerbelastung über die Aktivierung nicht folgt. Andererseits ist bei der passiven Rechnungsabgrenzung (erhaltener Zahlungen) die Steuerleistungsfähigkeit bereits erhöht, ohne dass dem wegen der Passivierung die Steuerbelastung unmittelbar folgt. Allerdings wird mit den RAP berücksichtigt, dass die momentan verminderte/gestiegene Steuerleistungsfähigkeit über längere Zeit mit einer nutzbaren Ressource (bei der aktiven Rechnungsabgrenzung) bzw. zu erfüllenden Leistungsverpflichtung (bei der passiven Rechnungsabgrenzung) verknüpft ist. Insoweit erfolgt intertemporär eine belastungsgerechte Verteilung.

Realisationsprinzip: Gleichzeitig dient die Rechnungsabgrenzung auch dem Realisationsprinzip. Insbesondere die passive Rechnungsabgrenzung verhindert den Ausweis unrealisierter Gewinne, indem die entsprechenden Zahlungsvorgänge durch die Bildung eines RAP neutralisiert werden (*Meyer/Brach*, BB 1996, 2345)

[2346]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 654 [3/2020]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 10 [7/2021]). Der Ertrag tritt bilanziell erst in Erscheinung, wenn der Stpfl. seine eigene Sachleistung erbracht hat.

(2) Auslegungsgrundsätze und -grenzen

2162

Die Regelung ist abschließend („nur“) und geht als stl. Sondernorm einer abw. Interpretation handelsrechtl. Vorschriften vor. Sie kann daher nicht durch allgemeine betriebswirtschaftliche Grundsätze zur periodengerechten Erfolgsrechnung erweitert werden (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594 [597f.]). Allerdings ist uU die Entwicklungsgeschichte der Norm zu berücksichtigen, wonach die stl. Regelung nur deklaratorische Bedeutung haben sollte (s. Anm. 2160). Auch die Behandlung der Rechnungsabgrenzung in internationalen Standards (s. Anm. 2168) und bei der (unterjährigen) Zwischenberichterstattung hat für die stl. Rechnungsabgrenzung keine Bedeutung.

(3) Anwendungsbereich

2163

Grundsatz: Der Anwendungsbereich der RAP liegt vor allem bei gegenseitigen Verträgen, bei denen die Sachleistung – die auch in einem Dulden oder Unterlassen bestehen kann (BFH v. 23.3.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481 [482]) – und Gegenleistung zeitlich, durch den Bilanzstichtag getrennt, auseinanderfallen.

BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 Rz. 13; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 19; *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 32; *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4950; *Roos*, DStR 2015, 437 (440); *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 3.

Es handelt sich regelmäßig um schwebende Geschäfte (zum Begriff s. Anm. 540), die nach den GoB in der Bilanz nicht ausgewiesen werden (s. Anm. 540, 667). Typische Fälle, die die Bildung eines RAP erfordern, sind vorausgezahlte Miet- oder Pachtzinsen und vorausgezahlte Versicherungsbeiträge. Es ist jedoch nicht zwingend, dass der Vertrag, auf den die Vorleistung erbracht wird, bereits geschlossen wurde. Auch Vorleistungen, die zeitlich vor einem erwarteten Vertragsschluss liegen, sind als RAP zu bilanzieren (*Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 7; *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 3). Die Notwendigkeit der Rechnungsabgrenzung beschränkt sich des Weiteren nicht auf schwebende schuldrechtl. Verträge; sie kommt auch bei dinglichen Rechtsverhältnissen (zB bei Zahlungen auf eine Grunddienstbarkeit, ein Nießbrauchsrecht oder ein Erbbaurecht) und bei öffentlich-rechtl. Rechtsverhältnissen (zB Vorauszahlung von KfzSt oder Berufsgenossenschafts- und Kammerbeiträgen, Vorauszahlung von Müllabfuhr-, Abwasser- und Straßenreinigungsgebühren) in Betracht.

Ritzrow, StBp. 1998, 10 (12); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 32; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 59f. (7/2021); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4952; *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 60 (2/2016).

Zur Frage der Zeitbezogenheit der Gegenleistung vgl. Anm. 2188.

Bei gegenseitigen Verträgen nur Leistungen an den Vertragspartner: Rechnungsabgrenzungsposten im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags können grds.

nur für Vorleistungen zwischen den Partnern des Vertrags, nicht für Leistungen gegenüber Dritten, gebildet werden.

BFH v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572 (574); Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 36; Bauer in KSM, § 5 Rz. F 89 (11/2015); Hoffmann in LBP, §§ 4, 5 Rz. 813 (5/2012); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 679 (3/2020); Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 10; Schubert/Waubke in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 9; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 64 (7/2021).

Leistungen an einen Dritten, die mit einem gegenseitigen Vertrag in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, führen nur in zwei Fällen zur Rechnungsabgrenzung.

- *Leistung an den Dritten ist mittelbar eine Vorleistung gegenüber dem Vertragspartner.* Das ist zB der Fall, wenn ein Erbbauberechtigter sich gegenüber seinem Vertragspartner zur Übernahme von Erschließungsbeiträgen verpflichtet (Entgelt für die Nutzung des Grundstücks) und diese nicht an seinen Vertragspartner, sondern direkt zahlt.

BFH v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569; Ritzrow, StBp. 1998, 10 (14); Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 38f.; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 679 (3/2020); Schubert/Waubke in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 9; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 64 (7/2021).

Gleiches gilt, wenn ein Pächter die Neueindeckung des Dachs der Pachtsache übernimmt, ohne vertraglich dazu verpflichtet zu sein, und die Auslegung ergibt, dass darin ein zusätzliches Pachtentgelt zu sehen ist (BFH v. 10.11.1994 – IV B 22/94, BFH/NV 1995, 591).

- *Leistung an den Dritten erfüllt ihrerseits die Voraussetzungen der Rechnungsabgrenzung.*
 - ▷ *Zeitraumbezug nicht erforderlich:* Insoweit wird regelmäßig die Ansicht vertreten, dass auch die Gegenleistung des Dritten ihrerseits zeitraumbezogen sein müsse.

BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262 (264); Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 38; Bauer in KSM, § 5 Rz. F 92 (11/2015); Hoffmann in LBP, §§ 4, 5 Rz. 813 (5/2012); Schubert/Waubke in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 9.

Das Merkmal des Zeitraumbezugs ist jedoch uE kein taugliches Merkmal für die Bestimmung der Voraussetzungen der Rechnungsabgrenzung (s. Anm. 2188). Vielmehr ist darauf abzustellen, ob auch gegenüber dem Dritten die Voraussetzungen der Rechnungsabgrenzung gegeben sind. Das wird allerdings selten der Fall sein.

- ▷ *Rechnungsabgrenzung bei Provisionszahlungen:* Bei der Zahlung von Vermittlungsprovisionen wird die Bilanzierung eines RAP regelmäßig abgelehnt (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 75 [11/2015]). Sie sind als BA zu berücksichtigen, sobald sie endgültig verdient sind (Pickert, DStR 1992, 1252 [1257]). So ist zB die Zahlung von Provisionen eines Buch- und Schallplattenvertriebs an Vertreter und Mitglieder für die Anwerbung neuer Mitglieder nicht abzuziehen, da deren Gegenleistung bereits im Geschäftsjahr der Zahlung vollständig erbracht worden ist.

BFH v. 29.10.1969 – I 93/64, BStBl. II 1970, 178; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 90 (11/2015); *Hoffmann* in LBP, §§ 4, 5 Rz. 814 (5/2012); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 66 (7/2021).

Gleiches gilt für die Zahlung von Lizenzgebühren und Künstlerhonoraren eines Unternehmens, das Schallplatten verkauft, im Hinblick auf die Erlöse aus den Schallplattenverkäufen.

BFH v. 23.9.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104 (106); *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 90 (11/2015); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 66 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 256.

Ebenso wenig kann eine Maklerprovision, die im Zusammenhang mit dem Abschluss eines Mietvertrags anfällt, oder eine Provision, die der Darlehensnehmer einem Vermittler für die Vermittlung des Darlehens zahlt, aktiv abgegrenzt werden.

Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 66 mwN (7/2021); für Maklerprovision BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 (810); *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 90 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4988; *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 3; *Hömberg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 70 (3/2020); *Krumb* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 679 (3/2020); *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 9. Insbesondere für die Maklerprovision im Zusammenhang mit dem Abschluss eines Mietvertrags *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 297 (11/2015); für Maklerprovisionen im Zusammenhang mit der Bestellung eines Erbbaurechts *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 327 (11/2015).

Auch Provisionen, die im Zeitschriftenhandel üblicherweise für den Abschluss von Abonnementsverträgen gezahlt werden, sind nicht abzugrenzen (BFH v. 19.12.1957 – IV 432/56 U, BStBl. III 1958, 162; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 75, 90 [11/2015]).

Dem ist zuzustimmen, soweit nach der vertraglichen Gestaltung die Vermittlungsprovision bereits mit dem Vertragsabschluss endgültig verdient und somit realisiert ist (glA *Pickert*, DStR 1992, 1252 [1257]). Anders ist es jedoch, wenn die Realisation der Vermittlungsprovision noch aussteht, weil der Provisionsempfänger während der Laufzeit des Vertrags noch weitere Leistungen, zB Beratungsleistungen, zu erbringen hat (aA *Pickert*, DStR 1992, 1252 [1257], die sich insoweit für die Bilanzierung einer geleisteten Anzahlung ausspricht, vgl. dazu Anm. 2173).

- ▷ *Rechnungsabgrenzung bei Ablösungen im Profifußball*: Wechselt ein Profifußballspieler den Verein, so geschieht das regelmäßig in der Weise, dass der Anstellungsvertrag zwischen dem Sportler und seinem bisherigen Verein einvernehmlich aufgelöst wird und sodann ein neuer Vertrag mit dem Verein, zu dem der Wechsel stattfinden soll, abgeschlossen werden kann. Für das Einverständnis des bisherigen Vereins zur Vertragsaufhebung zahlt der Verein, mit dem der neue Vertrag geschlossen werden soll, eine Ablösesumme. Diese kann nicht als aktiver RAP bilanziert werden (glA *Kaiser*, DB 2004, 1109 [1110]; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 386 „Ablösesummen im Hochleistungssport“ [11/2015]), obwohl der Vertrag mit dem Fußballspieler, der durch die Ablösungszahlung ermöglicht wird, für die Zeit nach dem Bilanzstichtag abgeschlossen wird. Die Ablösesumme wird jedoch nicht an den Fußballspieler selbst gezahlt, sondern an einen Dritten, nämlich den abgebenden Verein. Im Verhältnis der Vertragsparteien, der beiden Fußballver-

eine, ist die Gegenleistung mit der Zustimmung zur Vertragsaufhebung vollständig erbracht, so dass kein Aufwand für die Zeit nach dem Abschlussstichtag vorliegt.

Bei öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnissen keine Beschränkung auf „leistungsähnliche Verhältnisse“: Soweit RAP im Rahmen öffentlich-rechtl. Rechtsverhältnisse (zB für die Vorauszahlung von KfzSt) gebildet werden, wird von der Rspr. und ihr folgend teilweise im Schrifttum gefordert, dass ein leistungsähnliches Verhältnis bestehe.

BFH v. 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967 Rz. 9; Ballwieser in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 8; Morck/Drüen in Koller/Kindler/Roth/Drüen, HGB, 9. Aufl. 2019, § 250 HGB Rz. 3; Schuberti/Waubke in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 8.

Eine solche Einschränkung ist uE nicht gerechtfertigt. Sie führt vielmehr zu Unsicherheiten bei der Anwendbarkeit der Rechnungsabgrenzung (*Tiedchen*, FR 2010, 160 [162]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 61 [7/2021]). Nach allgemeiner Ansicht erfordert zB die Vorauszahlung der KfzSt die Aktivierung eines RAP, obwohl einer Steuer – auch der KfzSt – gem. § 3 AO eine Gegenleistung nicht zugerechnet werden kann. Hier soll ein „Leistungsaustausch im weitesten Sinn“ (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 85 [11/2015]) ausreichen. Die Grundsteuer hingegen soll danach jedoch nicht abgrenzbar sein, da ihr eine Gegenleistung überhaupt nicht mehr gegenüberstehe (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 86 [11/2015]; aA *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 3). Diese Differenzierung überzeugt nicht. Maßgeblich ist allein, dass in beiden Fällen eine Vorauszahlung für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag (zu diesem Merkmal s. Anm. 2189) gegeben ist.

2164 (4) Bilanztechnik

Aktive Rechnungsabgrenzung:

- **Verbuchung bei Aufstellung des Jahresabschlusses:** Bildung und Auflösung von RAP sind typische vorbereitende Abschlussbuchungen. Im laufenden Wj. wird die Zahlung zunächst als Aufwand oder Ertrag behandelt. Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses wird dann geprüft, ob und inwieweit es dabei belassen werden kann oder RAP erforderlich sind. Buch- und bilanztechnisch wird durch Bildung eines aktiven RAP die durch den Zahlungsvorgang verursachte Vermögensminderung bzw. Aufwandsbuchung zunächst wieder rückgängig gemacht. Erst bei späterer Auflösung des aktiven RAP (die bereits bei Eröffnung der Konten zu Beginn des Folgejahres vorgenommen wird) tritt über die Aufwandsbuchung die Gewinnminderung ein.

Buchungssätze bei Zahlung von 15 000 €, von denen je 1/3 auf das laufende sowie auf die zwei folgenden Jahre entfallen:

Im Zeitpunkt der Zahlung: Aufwand an Geld 15 000 €

Bei Aufstellung des Jahresabschlusses: Aktive Rechnungsabgrenzung an Aufwand 10 000 €

Eröffnungsbuchung im Folgejahr: Aufwand an aktive Rechnungsabgrenzung 5 000 €

- **Verbuchung zum Zeitpunkt der Zahlung:** Es ist ebenso möglich, die Rechnungsabgrenzung sogleich im Zeitpunkt der Zahlung vorzunehmen. Dann wird nicht

zunächst ein Aufwand in Höhe der gesamten Zahlung erfasst, der bei der Erstellung des Jahresabschlusses wieder rückgängig gemacht wird, sondern die Zahlung wird sogleich in einen erfolgswirksamen und einen abzugrenzenden Teil zerlegt.

Buchungssatz bei Zahlung von 15 000 €, von denen je 1/3 auf das laufende sowie auf die zwei folgenden Jahre entfallen:

| | | |
|---------------------------|----------------------------|------------------|
| Im Zeitpunkt der Zahlung: | Aufwand 5 000 € | an Geld 15 000 € |
| | aktive Rechnungsabgrenzung | |
| | 10 000 € | |

Passive Rechnungsabgrenzung:

- *Verbuchung bei Aufstellung des Jahresabschlusses:* Die erhaltene Zahlung kann zunächst in voller Höhe als Erlös behandelt werden. Bei Aufstellung des Jahresabschlusses ist dann zu prüfen, ob das zutr. ist oder ob Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag gegeben ist mit der Folge, dass ein Teil der Zahlung passiv abzugrenzen ist. Durch die Passivierung eines RAP wird die Erlösbuchung wieder rückgängig gemacht; die Zahlung wird erst dann erfolgswirksam, wenn der RAP aufgelöst wird (bei Eröffnung der Konten zu Beginn des Folgejahres).

Buchungssätze bei Zahlung von 15 000 €, von denen je 1/3 auf das laufende sowie auf die zwei folgenden Jahre entfallen:

| | |
|----------------------------------------|--------------------------------------------------|
| Im Zeitpunkt der Zahlung: | Geld an Erlös 15 000 € |
| Bei Aufstellung des Jahresabschlusses: | Erlös an passive Rechnungsabgrenzung 10 000 € |
| Eröffnungsbuchung im Folgejahr: | passive Rechnungsabgrenzung an Erlös 5 000 € |

- *Verbuchung zum Zeitpunkt der Zahlung:* Auch bei der passiven Rechnungsabgrenzung ist es ebenso möglich, die Aufteilung sogleich im Zeitpunkt der Zahlung vorzunehmen.

Buchungssatz bei Zahlung von 15 000 €, von denen je 1/3 auf das laufende sowie auf die zwei folgenden Jahre entfallen:

| | | |
|---------------------------|---------------|-----------------------------------------|
| Im Zeitpunkt der Zahlung: | Geld 15 000 € | an Erlös 5 000 € |
| | | passive Rechnungsabgrenzung 10 000 € |

cc) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 1

(1) Sachlicher Geltungsbereich

2165

Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1: Abs. 5 gilt seiner systematischen Stellung nach typischerweise für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 35 [11/2015]*).

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1:

- *Meinungsstand:* Nach der Gesetzesbegründung zu der ursprünglichen Regelung über die Rechnungsabgrenzung in § 5 Abs. 3 (vgl. Anm. 2150) ist diese als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 maßgeblich (BTDdrucks. V/3187, 4). Davon geht auch die Fin-

Verw. aus (5.6 „Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG“ EStH). Das Schrifttum folgt dieser Einschätzung überwiegend.

Beisse, FS Budde, 1995, 67 (81); Ritzrow, StBp. 1998, 10 (13); U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4930, 6381; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 656 (3/2020); differenzierend Bauer in KSM, § 5 Rz. F 36 ff. (11/2015): nur Bildung passiver RAP sowie aktiver RAP im Rahmen schwebender Geschäfte.

Die Rspr. geht davon aus, dass die Vorschriften über die passive Rechnungsabgrenzung als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch für nicht gewerblich tätige Unternehmer gelten.

BFH v. 6.2.1964 – IV 183/60 U, BStBl. III 1964, 241; BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; BFH v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569 (571); BFH v. 20.3.2003 – IV R 37/02, BFH/NV 2003, 1403 (1404); glA für freiberuflich Tätige BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376); ebenso insbes. für buchführende Landwirte BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781 (782); BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 18.

Auch wenn der BFH gelegentlich ausspricht, dass die Vorschriften über die Bildung von RAP – also ohne Beschränkung auf die Bildung passiver RAP – auch für bilanzierende Freiberufler und Land- und Forstwirte gelten (BFH v. 6.2.1964 – IV 183/60 U, BStBl. III 1964, 241 [242]), so hatte er jedenfalls, soweit ersichtlich, noch nie darüber zu entscheiden, ob auch die Vorschriften über die aktive Rechnungsabgrenzung für diese Personengruppen Anwendung finden. In neuerer Zeit neigt er eher dazu, ausdrücklich § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, also die Regelung der passiven Rechnungsabgrenzung, für anwendbar zu erklären.

BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; BFH v. 20.3.2003 – IV R 37/02, BFH/NV 2003, 1403 (1404); BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781 (782).

Gleichwohl ist anzunehmen, dass die Rspr. Abs. 5 Satz 1 insgesamt für anwendbar hält. In einer sehr frühen Entsch. hat der BFH es – ohne dass es für die Entsch. darauf angekommen wäre – nicht beanstandet, dass die Rechnungslegung eines bilanzierenden Freiberuflers sowohl aktive wie passive RAP enthielt (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291 [292]).

- **Stellungnahme:** Der hM, nach der die Regelungen über die Rechnungsabgrenzung insgesamt (also auch hinsichtlich der aktiven Rechnungsabgrenzung) auch für Freiberufler und Land- und Forstwirte Geltung beanspruchen, ist zuzustimmen. Für Land- und Forstwirte, die in den Anwendungsbereich des § 141 Abs. 1 AO fallen, ergibt sich dies schon aus § 141 Abs. 1 Satz 2 AO. Aber auch Freiberufler, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermitteln, haben Abs. 5 Satz 1 zu befolgen. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ist ebenso wie diejenige nach § 5 Abs. 1 an den GoB auszurichten. Dies ist zwar nur für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 normiert, jedoch ist anerkannt, dass auch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 auf die GoB nicht verzichten kann.

Schulze-Osterloh in DStJG 14 (1991), 123 (127); Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 8.188; vgl. auch Vor §§ 4–7 Anm. 23.

Die Grundsätze über die Rechnungsabgrenzung sind Bestandteil der GoB. Das ist für die passive Rechnungsabgrenzung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, die dem Realisationsprinzip dadurch zur Geltung verhilft, dass ein vorzeitiger Gewinnausweis vermieden wird (s. Anm. 2161), unmittelbar einsichtig (für die Bildung

passiver RAP auch *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 38 [11/2015]). Soweit RAP im Rahmen schwebender Geschäfte zu bilden sind, muss dies ebenfalls für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 gelten, da auch hier das schwebende Geschäft erfolgsneutral bleiben muss (ebenso *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 39 [11/2015]). Aber auch der Grundsatz der periodengerechten Aufwandszuordnung, der durch Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 verwirklicht wird, ist ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, der bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 zu befolgen ist (aA *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 37 [11/2015]).

Für Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte, die die Buchführungsgrenzen des § 141 AO nicht überschreiten und auch weder handelsrechtl. buchführungspflichtig sind (§ 140 AO) noch freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen, kommt die Befolgung der Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht.

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Abs. 5 Satz 1 gilt nur bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und im Bereich der Überschusseinkünfte gibt es keine Abgrenzung iSd. Abs. 5 Satz 1.

BFH v. 19.6.2007 – VIII R 100/04, BStBl. II 2007, 930 (933); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 41 (3/2012).

Voraus- und Nachzahlungen sind nach dem in diesem Bereich geltenden Zu- und Abflussprinzip grds. im Jahr der Herausgabe bzw. Vereinnahmung anzusetzen; auch eine Korrektur von Aktiv- und Passivposten durch Ergänzungs- und Gegenposten kommt mangels Bilanz nicht in Betracht. Eine Art Rechnungsabgrenzung kann nur in den Randzonen des Kalenderjahresendes bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben vorkommen (vgl. § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2; ebenso *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 41 [11/2015]).

Wechsel der Gewinnermittlungsart:

- *Übergang von Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 oder zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1:* Ausgaben, die bei der Bilanzierung zu aktiven RAP führen, haben den Gewinn bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bereits als BA belastet. Um nicht doppelt erfasst zu werden, ist in der Eröffnungsbilanz der Betrag der aktiven RAP hinzuzurechnen (*Vogl* in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, „Wechsel der Gewinnermittlungsart“, Rz. 32). Entsprechend ist der Betrag der passiven RAP abzuziehen, um den entsprechenden Ertrag (der bereits eine Betriebseinnahme dargestellt hat) nicht doppelt zu erfassen (*Vogl* in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, „Wechsel der Gewinnermittlungsart“, Rz. 47). Zum Übergang von der Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 oder dem Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 zur Einnahmenüberschussrechnung vgl. Anm. 2203.
- *Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1:* Bei Beginn des ersten Wj. mit Bestandsvergleich ist eine Anfangsbilanz (Übergangsbilanz) aufzustellen, die das im Zeitpunkt des Übergangs vorhandene BV ausweist. In dieser sind die WG mit den Werten anzusetzen, mit denen sie nach den GoB zu Buche stehen würden, wenn der Gewinn schon vorher durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 ermittelt worden wäre. Einnahmen vor dem Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung, soweit sie Ertrag auch noch für eine Zeit nach dem Wechsel darstellen, sind dabei durch RAP auf der Passivseite auszuweisen (BFH v. 13.9.1990 – IV R 69/90, BStBl. II 1992, 598 [599]; BFH v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715 [716]).

Bewertungsrechtliche Vermögensaufstellung: Aktive RAP sind im Rahmen des – nur noch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer relevanten – Bewertungsrechts als aktive WG des BV zu erfassen (s. R 114 Abs. 2 Satz 4 ErbStR; *Gebel/Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, § 12 ErbStG Rz. 763 [9/2020]); passive RAP sind gleichermaßen mindernd anzusetzen (*Gebel/Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, § 12 ErbStG Rz. 767 [9/2020]).

2166 (2) Persönlicher Geltungsbereich

Gewerbetreibende: Unstreitig gilt Abs. 5 für Gewerbetreibende, die nach den Vorschriften des Handelsrechts (§§ 238, 242 HGB) oder der AO (§§ 140, 141) verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen oder dies freiwillig tun (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 35 [11/2015]).

Land- und Forstwirte: § 141 Abs. 1 Satz 2 AO ordnet für Land- und Forstwirte, die nach Satz 1 der Vorschrift verpflichtet sind, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen, die Befolgung ua. des § 250 HGB an. Unabhängig davon, ob Abs. 5 auf diese Gruppe der Land- und Forstwirte Anwendung findet, hat sie jedenfalls nach § 250 HGB die Grundsätze der Rechnungsabgrenzung zu befolgen. Abs. 5 gilt aber auch für solche Land- und Forstwirte, die freiwillig nach Abs. 1 Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

Freiberufler: Abs. 5 gilt jedenfalls für solche Freiberufler, die freiwillig nach Abs. 1 Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

2167 dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 250 Abs. 1 und 2 HGB: Abs. 5 findet seine Grundlage in § 250 HGB.

Zur Rechtsentwicklung, auch vor der handels- und aktienrechtl. Regelung, vgl. *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 12ff. (7/2021), insbes. zur passiven Rechnungsabgrenzung auch *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 67 ff., 150 ff.

Mit den fast wortgleichen Regelungen wurde Vereinheitlichung von HBil. und StBil. angestrebt (s. Anm. 2160). Die stl. Regelung ist abschließend („nur“) und geht als stl. Sondernorm einer abw. Interpretation handelsrechtl. Vorschriften vor (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594 [597f.]). Wegen der Wort- und Problemgleichheit können handelsrechtl. Auslegungen aber vielfach auch für die Auslegung von Abs. 5 Verwendung finden.

Verhältnis zu Art. 18, 21 und 31 der 4. EG-Richtlinie: Art. 18 Satz 1 und 21 Satz 1 regelten die aktive und passive Rechnungsabgrenzung wie § 250 HGB. Die genannten Artikel der Richtlinie ließen auch den Ausweis antizipativer Posten unter den RAP zu. Von dieser als Mitgliedstaatenwahlrecht ausgestalteten Möglichkeiten hat der deutsche Gesetzgeber keinen Gebrauch gemacht. Allerdings unterschieden sich die Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung in der 4. EG-Richtlinie in den verschiedenen Amtssprachen, insbes. hinsichtlich des nur in der deutschen Fassung enthaltenen Merkmals der „bestimmten Zeit“ (vgl. *Beisse*, FS Budde, 1995, 67 [81]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 31 [7/2021]). Aufgrund der gemeinschaftsrechtl. nicht erfassten stl. Spezialregelung in Abs. 5 dürfte die Richtlinienfassung jedoch für die strechtl. Auslegung bedeutungslos sein (glA BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [315], mwN).

Verhältnis zur Richtlinie 2013/34/EU: Die Richtlinie 2013/34/EU über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates trifft keine eigenständigen Regelungen über RAP, sondern setzt deren Vorhandensein voraus; sie werden in den Anhängen III und IV jeweils als eigenständige Bilanzposten aufgeführt.

Verhältnis zu § 5 Abs. 1: Gegenüber dem allgemeinen Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1, s. Anm. 150 ff.) geht Abs. 5 als strechtl. Spezialregelung vor. Allerdings ist bei diesem erg. systematischer Gesetzesauslegung zu beachten, dass der Gesetzgeber mit der erstmaligen Einfügung eines die RAP betreffenden Abs. 5 (früher: Abs. 3) nur eine Klarstellung bezweckte, dass die handels- (bzw. seinerzeit aktien-) rechtl. Regelung auch steuerbilanzrechtl. Geltung hat (s. Anm. 2160). Wegen der weitgehenden Deckungsgleichheit der Regelungen in § 250 Abs. 1 und 2 HGB mit § 5 Abs. 5 Satz 1 sowie der auch stl. zu beachtenden GoB (§ 5 Abs. 1) wird es kaum zur Konkurrenz kommen.

Verhältnis zu § 5 Abs. 2: Rechnungsabgrenzungsposten sind keine WG (Anm. 2172). Sind nur die Voraussetzungen des Abs. 2 (Vorliegen eines entgeltlich erworbenen immateriellen WG), nicht aber die des Abs. 5 erfüllt, ist das immaterielle WG zu aktivieren (*Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 694 (3/2020); *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 244 aE). Zu einer echten Konkurrenz könnte es nur bei gleichzeitiger Erfüllung der Kriterien des Abs. 2 und Abs. 5 kommen. Diese ist jedoch begrifflich ausgeschlossen. Eine Ausgabe verkörpert entweder ein (zumindest abstrakt) aktivierungsfähiges WG oder sie stellt Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlusstichtag dar (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 42 ff. [7/2021]; ebenso bereits BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875 [877]).

Die hM im Schrifttum geht vom Vorrang des Abs. 2 aus; vgl. *Federmann*, BB 1984, 246 (248); *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, DStR 1999, 2135 (2140); *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 29 (11/2015); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 12 (10/2020); *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 244 aE; für den Vorrang der Aktivierung eines materiellen WG vor der Bildung eines aktiven RAP auch BFH v. 16.11.1989 – IV R 30-31/89, BFH/NV 1991, 361 (362); aA *Paus*, FR 1977, 572 (574).

Zur Scheinkonkurrenz zwischen der Aktivierung eines immateriellen WG und der Bildung eines aktiven RAP bei Vorauszahlungen auf Nutzungsrechte vgl. Anm. 1772.

Verhältnis zu §§ 6 und 7: Die Anwendung der §§ 6 und 7 setzt das Vorhandensein eines WG voraus. Rechnungsabgrenzungsposten sind jedoch keine WG (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 201 [7/2021]; vgl. auch Anm. 2172). Da mit der Rechnungsabgrenzung eine periodengerechte Verrechnung von Zahlungen angestrebt wird (vgl. Anm. 2161), werden sie berechnet; eine Bewertung nach §§ 6, 7 kommt nicht in Betracht.

BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209 (210); glA *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 158, 261 mwN; *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 116 (11/2015); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 133 (7/2021); *Küting/Trützschler in Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 59 aE (2/2016); ähnlich *Wengerofsky*, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 51 („bemessen“).

Ebenso wenig ist eine Teilwertabschreibung möglich.

BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209 (210); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4942; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 690 (3/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 201 (7/2021); Zur Höhe und Abschreibung von RAP vgl. Anm. 2197f.

Verhältnis zu § 4d Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3: Übersteigen bei Unterstützungskassen die Zuwendungen des Träger-Unternehmens das durch § 4d Abs. 1 bestimmte Maß, so können die übersteigenden Beträge im Wege der Rechnungsabgrenzung auf die folgenden drei Wj. vorgetragen werden. Der entsprechende RAP darf nur in der StBil., nicht aber in der HBil. gebildet werden (*Stöckler* in *Brandis/Heuermann*, § 4d Rz. 207 [5/2020]; vgl. auch § 4d Anm. 173). Das wird durch § 4d Abs. 2 Satz 4 klargestellt, der indes nur für VZ von Bedeutung ist, für die das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz noch nicht anwendbar ist. Seither ist die umgekehrte Maßgeblichkeit durch Streichung des Abs. 1 Satz 2 abgeschafft. Nach Abs. 3 können auf Antrag die gesamten erforderlichen Zuwendungen an die Unterstützungskasse für den Betrag, den diese an einen Pensionsfond zahlt, der eine ihr obliegende Versorgungsverpflichtung übernommen hat, nicht im Wj. der Zuwendung, sondern erst in den folgenden zehn Jahren gleichmäßig verteilt als BA abgezogen werden. Obwohl das Gesetz die Bezeichnung Rechnungsabgrenzung hier nicht verwendet, dürfte der Effekt durch Bildung und Auflösung eines aktiven Abgrenzungspostens besonderer Art erfolgen.

2168 ee) Verhältnis zur internationalen Rechnungslegung

Keine speziellen internationalen Rechnungsabgrenzungsposten-Regelungen: Weder IAS/IFRS noch US-GAAP kennen eine spezielle Regelung von RAP iSd. HGB. Gleichermassen nach IAS/IFRS als auch nach US-GAAP ist aber nach dem allgemeinen Periodisierungsprinzip „*accrual basis*“ (auch *accrual principle*) zu bilanzieren (vgl. für IAS/IFRS *Schöllhorn/Müller*, DStR 2004, 1623 [1624]; für US-GAAP *Ditz*, IStr 2001, 22 [23]). Dieses Prinzip gebietet eine wirtschaftlich periodengerechte Erfolgsermittlung.

Eingeschränkt wird das Periodisierungsprinzip nach den IAS/IFRS durch IAS 1.26 allerdings insoweit, als nur Posten ausgewiesen werden dürfen, die die Voraussetzungen eines Vermögenswerts (*assets*) bzw. einer Schuld (*liability*) erfüllen (vgl. auch *Schöllhorn/Müller*, DStR 2004, 1623 [1624]). Rechnungsabgrenzungsposten werden dabei als Vermögenswerte bzw. Schulden (*assets* bzw. *liabilities*) angesehen, ohne dass insoweit zwischen antizipativen und transitorischen Posten unterschieden würde. Die vom deutschen Recht abw. Qualifikation ergibt sich daraus, dass die Begriffe „*asset*“ und „*liability*“ cashflow-orientiert definiert sind. Ein *asset* ist eine gegenwärtige wirtschaftliche Ressource, die das Unternehmen aufgrund eines Ereignisses in der Vergangenheit kontrolliert (*Lübbig/Kühnel*, Beck'sches IFRS-Handbuch, 6. Aufl. 2020, § 2 Rz. 121). Bei diesem Begriffsverständnis stellt sich zB vorausgezahlte Miete als ein Ereignis in der Vergangenheit dar, mit dem wirtschaftliche Verfügungsmacht erworben worden ist, und die einen künftigen Nutzenzufluss, nämlich die Möglichkeit, die Mietsache in der Zukunft zu nutzen, verspricht. Der Begriff der *liability* setzt eine gegenwärtige Verpflichtung voraus, die aufgrund eines Ereignisses in der Vergangenheit entstanden ist und deren Erfüllung in der Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource besteht (*Lübbig/Kühnel*, Beck'sches IFRS-Handbuch, 6. Aufl. 2020, § 2 Rz. 132). Unter diese Definition lassen sich auch Posten, die nach deutschem Bilanzverständnis passive RAP sind, subsumieren.

Nach den US-GAAP werden Aufwendungen, die dem Unternehmen über den Bilanzstichtag hinaus Nutzen bringen, aktiviert, wenn sie einer objektiven Bewertung zugänglich sind, und zwar als Teil des UV unter den *prepaid expenses*, wenn sich der Nutzen nur auf das folgende Geschäftsjahr erstreckt, anderenfalls als Teil des AV unter den *deferred charges* (*Siebert*, Grundlagen der US-amerikanischen Rechnungslegung, 1996, 210f.; *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, DStR 1999, 2135 [2137f.]). Einnahmen, die wirtschaftlich Erträge späterer Jahre sind, werden entweder unter den *deferred credits* oder als *deferred income* ausgewiesen (*Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, DStR 1999, 2135 [2138]).

Periodisierung nach dem matching principle: Das *matching principle* bestimmt die periodenbezogene Aufwandszuordnung so, dass Ausgaben der Periode der zugehörigen Einnahmen zugeordnet werden sollen, wann immer dies vernünftig, systematisch und praktikabel möglich ist (*Strobl*, FS Moxter, 1994, 407 [411] mwN; vgl. auch *Ditz*, IStR 2001, 22 [23]). Bei direkter oder indirekter Zuordnung auf systematischer, vernünftiger Basis sind die Aufwendungen bis zur Periode der erfolgswirksam realisierten Einnahmen zu aktivieren, ansonsten werden sie in der Periode ihrer Entstehung erfolgswirksam. Das deutsche Bilanzrecht kennt demgegenüber nach hM keinen entsprechenden Grundsatz (sog. Alimentationstheorie oder einheitliche Behandlung eines schwebenden Geschäfts), wonach Ausgaben in die Periode zu verlagern sind, in der die Einnahmen anfallen, die die Ausgaben decken sollen, bzw. Einnahmen in die Periode zu verlagern sind, in der die Ausgaben anfallen, die durch die Einnahmen gedeckt werden sollen (BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121 [123] mwN; *Ritzrow*, StBp. 1998, 10 [12]; vgl. allerdings zu Einzelfällen, in denen Aufwendungen künftigen Erträgen zugeordnet werden *Schulze-Osterloh*, FS Forster, 1992, 653 [657 ff.]). Realisations-, Imparitäts- und nötigenfalls das allgemeine Vorsichtsprinzip gehen der Periodisierung im Sinne eines *matching principle* vor (vgl. *Schulze-Osterloh*, FS Forster, 1992, 653 [662, 670]). Daraus kann auch die Bildung von RAP nicht darauf gestützt werden, dass Ausgaben bzw. Einnahmen durch Aktivierung bzw. Passivierung in die Abrechnungsperiode zu verlagern seien, in der die zugehörigen Einnahmen bzw. Ausgaben anfallen (*Strobl*, FS Moxter, 1994, 407 [421 f.]).

Einstweilen frei.

2169–2170

b) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten; Abgrenzung von anderen Bilanzpositionen

Schrifttum: *Schütz*, Die inhaltliche Abgrenzung der Rechnungsabgrenzungsposten gegenüber verwandten Bilanzpositionen, DB 1958, 29, 57; *Döllerer*, Die Bedeutung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ bei der aktiven Rechnungsabgrenzung, BB 1965, 326; *Baier*, Bilanzierung schwebender Verträge und einer „verlorenen“ Vorleistung, DB 1991, 2349; *Gruber*, Der Bilanzansatz in der neueren BFH-Rechtsprechung, Stuttgart 1991; *Gschwendtner*, Zur Bilanzierung von Vorleistungen bei Dauerrechtsverhältnissen, DStZ 1995, 417; *Hoffmann*, Rückstellung für Nachbetreuung?, StuB 2011, 809; *Hoffmann*, Die verschmähte Passivabgrenzung, StuB 2012, 329; *Tiedchen*, Nachbetreuungspflichten von Versicherungsvertretern, Optikern und Hörgeräteakustikern, FR 2012, 22; *Roos*, Bilanzierung von geleisteten Anzahlungen nach IFRS und HGB: Erfolgswirkungen aus nicht zahlungswirksamen Leistungen bei erstmaliger Erfassung, DStR 2017, 1282.

2171 aa) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten

Rechnungsabgrenzungsposten lassen sich unterteilen in antizipative Posten und transitorische Posten. Durch die Einstellung eines antizipativen Postens wird die spätere Einnahme/Ausgabe erfolgswirksam antizipiert, also vorweggenommen oder vorverrechnet. Durch die Einstellung eines transitorischen Postens wird die bilanztechnisch eintretende Erfolgswirkung eines Zahlungsvorgangs rückgängig gemacht, dh., vorvereinnahmte Erträge und vorverausgabte Aufwendungen werden für das abgelaufene Jahr in künftige Perioden hinübergeliefert.

Küting/Trützschler in Küting/Weber, HdR, § 250 HGB Rz. 7 (2/2016); zur Unterscheidung vgl. auch BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 Rz. 14; Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker, DStR 1999, 2135.

Innerhalb der Gruppe der transitorischen Posten wird zwischen transitorischen Posten ieS und transitorischen Posten iwS unterschieden.

Antizipative Posten sind dadurch gekennzeichnet, dass der wirtschaftliche Verbrauchs-/Leistungsvorgang als Aufwand/Ertrag dem abgelaufenen Wj. zuzurechnen ist, die Zahlung (Ausgabe/Einnahme) aber in künftige Wj. fällt (Drexler/Ernst, StuB 2012, 220 [222]; Küting/Trützschler in Küting/Weber, HdR, § 250 HGB Rz. 7 [2/2016]). Aktive antizipative Posten werden bilanziert, wenn ein Ertrag zu verzeichnen ist, aber die dazugehörige Einnahme noch aussteht. Das ist zB der Fall, wenn die Mietzahlung für eine bereits überlassene Mietsache oder die Zinszahlung für ein bereits überlassenes Darlehen noch aussteht. Passive antizipative Posten werden demgegenüber ausgewiesen, wenn Aufwand bereits entstanden ist, aber die Ausgabe noch nicht getätigter worden ist. Beispiele dafür sind die Nutzung einer Mietsache, für die die Miete noch zu zahlen ist oder die Nutzung von Darlehensvaluta, für die Zinsen noch zu zahlen sind. In der 4. EG-Richtlinie war die Möglichkeit vorgesehen, auch den Ausweis antizipativer Posten unter den RAP vorzuschreiben. Davon hat der deutsche Gesetzgeber jedoch keinen Gebrauch gemacht (vgl. Anm. 2167). Nach geltendem Bilanzrecht werden aktive antizipative Posten daher als Forderungen und passive antizipative Posten als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen ausgewiesen.

BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 Rz. 14; Ritzrow, StBp. 1998, 10 (13); Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 11; Bauer in KSM, § 5 Rz. F 17 (11/2015); Bertram in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 1; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 27 (7/2021); Tiedchen in HdJ, Abt. III/8 Rz. 6 (7/2021).

Transitorische Posten im weiteren Sinne zeichnen sich dadurch aus, dass ein Zahlungsvorgang im abgelaufenen Wj. angefallen ist, der zugehörige wirtschaftliche Verbrauchs-/Leistungsbezug aber ganz oder teilweise in ein späteres Wj. fällt (vorverausgabter Aufwand, vorvereinnahmter Ertrag), ohne dass jedoch festgestellt werden kann, dass die Zahlung Aufwand oder Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellt. Das ist – auf aktive transitorische Posten iwS bezogen – zB der Fall, wenn Zahlungen für Werbemaßnahmen oder für Forschung und Entwicklung geleistet werden (Meyer-Scharenberg, DStR 2001, 754 [757]; Bauer in KSM, § 5 Rz. F 10 [11/2015]), die in zukünftigen Jahren einen Nutzen versprechen, wenn aber nicht absehbar ist, in welchem zeitlichen Rahmen sie sich ertragserhörend auswirken. Transitorische Posten iwS werden nach geltendem Bilanzrecht nicht als RAP ausgewiesen (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 11 [11/2015]; U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4951); uU kommt aber ein Ausweis unter den geleisteten oder erhaltenen Anzahlungen in Betracht (s. Anm. 2173; aA Bauer in KSM, § 5 Rz. F 13 [11/2015] – stets BA).

Transitorische Posten im engeren Sinne unterscheiden sich von den transitorischen Posten iWd dadurch, dass eine feste Zeitbindung zwischen Zahlungsvorgang und künftiger Erfolgswirksamkeit besteht (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 7 [11/2015]). Ein aktiver transitorischer Posten ieS ist zB auszuweisen, wenn die Miete für die Nutzung der Mietsache in einem späteren Wj. bereits im abgelaufenen Wj. (voraus-)gezahlt wird oder wenn Zinsen für ein Darlehen, die wirtschaftlich ein künftiges Wj. betreffen, bereits im abgelaufenen Wj. geleistet werden. Im jeweils umgekehrten Fall, also bei Vereinnahmung von Miet- oder Zinszahlungen vor Überlassung der Mietsache oder der Darlehensvaluta, ist ein passiver transitorischer Posten ieS zu bilden. Nur transitorische Posten ieS fallen unter die RAP gem. Abs. 5 und § 250 HGB; beide Vorschriften fordern das Vorliegen von Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag.

bb) Abgrenzung zu anderen Bilanzpositionen

(1) Wirtschaftsgüter

2172

Die Frage der Abgrenzung von WG und aktiven RAP stellt sich nicht, da aktive RAP iSd. Abs. 5 (also transitorische Posten ieS, vgl. Anm. 2171) keine WG darstellen.

BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 Rz. 12; BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 Rz. 10; BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, DStR 2021, 2116, Rz. 19; *Ritzrow, StBp.* 1998, 10 (13); *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 28 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht*, 3. Aufl. 2018, Rz. 4930; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 654 (3/2020); *U. Prinz, StuB* 2020, 619 (620); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 201 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 241; aA *Babel, FS Mellwig*, 2007, 1, 22. Zum handelsrechtl. Streitstand auch *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 42 ff. mwN (7/2021).

Es handelt sich vielmehr um Verrechnungsposten (*Küting/Trützscher* in *Küting/Weber, HdR*, § 250 HGB Rz. 59 [2/2016]), die in erster Linie der Verwirklichung des Periodisierungsprinzips dienen (vgl. Anm. 2161). Die Voraussetzungen für die Aktivierung eines WG einerseits und eines aktiven RAP andererseits unterscheiden sich voneinander (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 28 [11/2015]). Eine Ausgabe kann deshalb nur entweder zur Aktivierung eines immateriellen WG oder zur Aktivierung eines aktiven RAP führen (aA *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 29 [11/2015]).

(2) Anzahlungen

2173

Charakterisierung des Postens Anzahlung: Anzahlungen erscheinen in der Bilanz als im Voraus geleistete Ausgaben (geleistete Anzahlungen bei den einzelnen mit römischen Zahlen nummerierten Aktivpositionen A.I.3, II.4; B.I.4 der Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 HGB) und als erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen unter den Verbindlichkeiten (§ 266 Abs. 3 Passiva C.3). Erst wenn der Anzahlungsempfänger die vertraglich geschuldete Leistung erbracht hat, darf Erfolgswirksamkeit als Aufwand beim Vorauszahlenden bzw. Ertrag beim Zahlungsempfänger eintreten. Anzahlungen stellen somit ebenso wie RAP Verrechnungsposten zur Neutralisierung einer geleisteten Zahlung dar, die wirtschaftlich nicht das laufende Geschäftsjahr betrifft und daher erst später erfolgswirksam werden darf.

Für Anzahlungen vgl. *Crezelius*, DB 1998, 633 (634). Zur identischen Zielrichtung von RAP und Anzahlungen auch BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481; *Kliem, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung*, 2000, 147.

Geleistete Anzahlungen sind somit ebenso wie RAP keine Vermögensgegenstände; sie verkörpern nicht den Anspruch auf die Gegenleistung.

Kliem, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 148; *ADS*, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rz. 59 aE; aA *BFH v. 17.1.1973 – I R 17/70, BStBl. II 1973, 487*; *Döllerer*, BB 1965, 326 (329); *Roos*, DStR 2017, 1282; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 49 (7/2021).

Anwendungsbereich des Postens Anzahlung: Zahlungsvorgänge, die zur Bilanzierung einer geleisteten Anzahlung führen, finden stets im Rahmen eines schwebenden Geschäfts statt.

BFH v. 17.1.1973 – I R 17/70, BStBl. II 1973, 487; *BFH v. 10.3.1982 – I R 75/79, BStBl. II 1982, 426 (427)*; *ADS*, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rz. 59; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 21 (11/2015); *Schubert/F. Huber* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 545; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 50 (7/2021).

Obwohl die Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 HGB, die geleistete Anzahlungen nur unter den Kategorien „Immaterielle Vermögensgegenstände“ (A.I.3), „Sachanlagen“ (A.II.4) und „Vorräte“ (B.I.4) aufführt, es nahelegt, anzunehmen, dass die Bilanzierung von Anzahlungen nur dann in Betracht kommt, wenn das schwebende Geschäft auf den Erwerb eines aktivierungsfähigen Vermögensgegenstands gerichtet ist, ist eine solche Einschränkung nicht gerechtfertigt.

BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669 (670); *BFH v. 8.10.1987 – IV R 18/86, BStBl. II 1988, 57 (62)*; *ADS*, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rz. 134; *Schulze-Osterloh*, FS Forster, 1992, 653 (660); *Gschwendtner*, DStZ 1995, 417 (423); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 23 (11/2015); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 5 Rz. 270 „Anzahlungen“; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 50 (7/2021); aA *Döllerer*, BB 1965, 326 (329); *Döllerer*, BB 1965, 1405 (1408); *Baier*, DB 1991, 2349 (2350).

Zweck der Bilanzierung von geleisteten Anzahlungen ist die Neutralisierung von Zahlungsvorgängen im Rahmen noch schwebender Geschäfte. Dies ist nicht nur beim Erwerb von Vermögensgegenständen erforderlich, sondern auch bei Vorauszahlungen im Rahmen von Leistungsverhältnissen, die nicht zu aktivierungsfähigen Vermögensgegenständen führen, zB bei Dienstleistungen (*BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25, [27]*; *Schulze-Osterloh*, FS Forster, 1992, 653 [660]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 50 [7/2020]). Die Anwendungsbereiche von RAP und Anzahlungen überschneiden sich also insoweit, als Zahlungen aufgrund eines schwebenden Geschäfts, die der Erlangung eines jedenfalls abstrakt aktivierungsfähigen Vermögensgegenstands dienen, sowohl aktive RAP als auch geleistete Anzahlungen sein können (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 51 [7/2021]).

Meinungsstand zur Abgrenzung der Anzahlungen von den Rechnungsabgrenzungsposten:

- **Teilzahlung/Vollvorauszahlung:** Teilweise wurde früher die Ansicht vertreten, Anzahlungen seien Teilzahlungen auf den Gesamtpreis, während RAP regelmäßig Vollzahlungen zugrunde liegen (so *Schiütz*, DB 1958, 29). Darin liegt jedoch uE kein aussagekräftiges Abgrenzungskriterium, da einerseits Anzahlungen auch bei Vollvorauszahlung (*Hess. FG v. 26.2.2019 – 4 K 2033/17, juris, rkr.*, Rz. 47; *Gschwendtner*, DStZ 1995, 417 [423]; *Schubert/F. Huber* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 549) und andererseits RAP auch für teilweise geldliche Vorausleistungen (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 22 [11/2015]) gebildet werden können; das zeigt das Wort „soweit“.
- **Zeitraumbezogene/nicht zeitraumbezogene Vorauszahlung:** Die heute wohl hM geht davon aus, dass die Bildung eines RAP eine zeitraumbezogene Gegenleis-

tung voraussetzt, während eine Anzahlung zu bilanzieren ist, wenn die Gegenleistung nicht zeitraumbezogen ist.

Gschwendtner, DStZ 1995, 417 (422); *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 155; *Drexler/Ernst*, StuB 2012, 220 (222); *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 25 (11/2015); *Küttig/Trützschler* in *Küttig/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 61 (2/2016); *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 2; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 695a (3/2020); *Schubert/F. Huber* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 549; ebenso für die Abgrenzung passiver RAP von erhaltenen Anzahlungen *Roos*, DStR 2017, 1282; *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6394; *Hommel/Kunkel/Zick*, BB 2019, 1259 (1260).

Auch diese Abgrenzung verträgt sich allerdings nicht durchgängig mit den anerkannten Bilanzierungsgepflogenheiten. Rechnungsabgrenzungsposten werden durchaus auch bei Vorauszahlungen auf Leistungen gebildet, die sich auf einen bestimmten Zeitpunkt, nicht auf einen Zeitraum beziehen (ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 37; *Ballwieser* in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 8, vgl. auch Anm. 2188), etwa im Falle der Bezahlung eines Flugtickets für einen nach dem Bilanzstichtag stattfindenden Flug oder bei der Vorauszahlung von Unterrichtshonorar für eine nach dem Bilanzstichtag stattfindende Unterrichtseinheit (zu einem solchen Fall BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21). Ebenso ist anerkannt, dass auch bei Vorleistungen auf zeitraumbezogene Verträge wie Dienst-, Pacht- oder Mietverträge die Bilanzierung einer Anzahlung in Betracht kommt (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [315] mwN). Aus diesem Grund wird die hM teilweise dahingehend modifiziert, dass bei zeitraumbezogenen Leistungen ein RAP zu bilanzieren sei, wenn mit der Leistungserbringung noch nicht begonnen worden ist, während eine Anzahlung vorliegen soll, wenn die eigentliche Leistungserbringung noch vollständig aussteht (*Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 138).

Stellungnahme: Mangels einer überzeugenden allgemeingültigen Abgrenzungsmöglichkeit im Überschneidungsbereich von RAP und Anzahlungen, also in den Fällen, in denen eine Vorleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts erbracht wird, für die der Bilanzierende einen Vermögensgegenstand erlangt, wird man sich nach den Konventionen richten, die sich im Laufe der Jahre entwickelt haben. RAP werden typischerweise dann bilanziert, wenn die Auflösung des Postens beim Zahlenden zu sofort abzugsfähigem Aufwand führt, weil entweder gar kein WG (so im Falle der Vorauszahlung einer Flugkarte für einen nach dem Bilanzstichtag stattfindenden Flug oder des Honorars für eine nach dem Bilanzstichtag stattfindende Unterrichtseinheit) oder ein nur abstrakt, aber nicht konkret aktivierungsfähiges WG erworben wird (so zB bei Nutzungsrechten, die im Rahmen eines schwebenden Geschäfts nicht bilanziert werden dürfen). Eine Anzahlung ist immer dann zu bilanzieren, wenn die Zahlung dem Erwerb eines nicht nur abstrakt, sondern auch konkret aktivierungsfähigen WG dient. Darüber hinaus ist die Bilanzierung von Anzahlungen aber auch dann immer erforderlich, wenn Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte getätigt werden, ohne dass das Merkmal der bestimmten Zeit erfüllt ist. Der entsprechende Zahlungsvorgang muss stets neutralisiert werden. Wenn das mangels Feststellbarkeit einer „bestimmten Zeit“ nicht durch einen RAP geschehen kann, ist zwingend eine Anzahlung zu bilanzieren (zum Ganzen *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 55f. [7/2021]).

2174 (3) Verbindlichkeiten

Die Frage der Abgrenzung von Verbindlichkeiten und passiven RAP stellt sich ebenso wenig wie die von WG und aktiven RAP (s. Anm. 2172), da passive RAP iSd. Abs. 5 (also transitorische Posten ieS, vgl. Anm. 2171) keine Verbindlichkeiten darstellen.

Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker, DStR 1999, 2135 (2140); *Kleindiek in Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 6; *Bertram in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 1; *Hömberg/König/Weber in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 7 (3/2020); *Schubert/Waubke in Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 14; *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 241; aA *Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht*, 2003, 138.

Es handelt sich um Verrechnungsposten, die der periodengerechten Bilanzierung dienen (vgl. Anm. 2161). Die Voraussetzungen für die Passivierung einer Verbindlichkeit einerseits und eines RAP andererseits unterscheiden sich voneinander; Überschneidungen kann es nicht geben.

2175 (4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Grundsatz: Verbindlichkeitsrückstellungen dienen ebenso wie RAP der zutreffenden Periodenabgrenzung (im Hinblick auf RAP s. Anm. 2161). Rückstellungen haben den Zweck, später anfallende Ausgaben als Aufwand der Periode, in der sie wirtschaftlich verursacht worden sind, vorwegzunehmen; es handelt sich daher um antizipative passive Posten (s. Anm. 2171). Passive transitorische Posten ieS, also RAP iSd. Abs. 5 (s. Anm. 2171) haben hingegen den Zweck, den Ausweis eines noch nicht realisierten Ertrags durch Neutralisierung einer Einnahme zu verhindern. Es muss also eine Einnahme vor dem Bilanzstichtag gegeben sein (s. Anm. 2210 ff.), nicht ein wirtschaftlich bereits verursachter Aufwand, dem ein Zahlungsvorgang nachfolgt. Überschneidungen sind daher ausgeschlossen (*Tiedchen in HdJ*, Abt. III/8 Rz. 16 [7/2021]; aA *Bauer in KSM*, § 5 Rz. F 20 [11/2015] – Rückstellung geht passiver Rechnungsabgrenzung vor). Gleichwohl sind in Einzelfällen Unstimmigkeiten darüber zu verzeichnen, ob ein Fall der passiven Rechnungsabgrenzung oder ein zu einer Rückstellung nötigender Fall vorliegt.

Einzelfälle:

- **Erfüllungsrückstand:** Ein Erfüllungsrückstand liegt vor, wenn der Bilanzierende bei einem noch schwebenden Dauerschuldverhältnis mit der in einer bestimmten Periode zu erbringenden Leistung in Rückstand gerät (Anm. 675, 704, jeweils „Erfüllungsrückstand“). Das ist zB bei einem Mietverhältnis der Fall, wenn der Mieter mit der Zahlung des auf eine bereits abgelaufene Abrechnungsperiode entfallenden Mietzinses in Rückstand gerät. Rspr. und die hM im Schrifttum sehen einen Erfüllungsrückstand uE zu Recht als einen Fall der Bilanzierung einer Rückstellung (oder, wenn die Höhe der ausstehenden Leistung sicher ist, Verbindlichkeit) an.

BFH v. 8.7.1992 – XI R 50/89, BStBl. II 1992, 910 (911); BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446 (447); *Baier, DB* 1991, 2349; *Tiedchen*, NZG 2017, 1007; *Tiedchen in HdJ*, Abt. III/8 Rz. 20 ff. (7/2021).

Nicht überzeugend ist die vereinzelt vertretene Gegenauffassung, nach der in diesen Fällen ein passiver RAP zu bilden sei, weil die empfangene Gegenleistung, der gegenüber sich der Bilanzierende im Erfüllungsrückstand befindet,

eine Einnahme sei, die einen Ertrag einer bestimmten Zeit nach dem Abschlussstichtag darstelle (*Gruber*, Der Bilanzansatz in der neueren BFH-Rechtsprechung, 1991, 232). Damit wird die wirtschaftliche Wirklichkeit nicht zutreffend abgebildet. Wenn der Mieter einer Sache den für das Jahr 01 geschuldeten Mietzins zunächst nicht zahlt, so führt dies nämlich nicht dazu, dass die Überlassung der Mietsache durch den Vermieter ein Ertrag des oder der folgenden Jahre wird.

- *Bestandspflege, Kundenbetreuung, Nachbetreuungsleistungen:* Entgegen der Rspr. und hM im Schrifttum liegt ein Fall der passiven Rechnungsabgrenzung allerdings bei der Bestandspflege von Versicherungsvertretern im Hinblick auf abgeschlossene Verträge und Nachbetreuungsverpflichtungen von Optikern und Hörgeräteakustikern im Hinblick auf die gelieferten Gegenstände vor. Die hM geht insoweit vom Vorliegen eines Erfüllungsrückstands oder jedenfalls eines allgemeinen Falls einer Verbindlichkeitsrückstellung aus (vgl. Anm. 704 „Erfüllungsrückstand“). In diesen Fällen ist jedoch der Vertragspartner, nämlich der zur Sachleistung Verpflichtete, nicht mit einer eigentlich bereits geschuldeten Leistung im Rückstand, sondern ihm wird mit seinem bereits verzeichneten Entgelt (der Abschlussgebühr des Versicherungsvertreters bzw. dem Kaufpreis des Optikers oder Hörgeräteakustikers) teilweise eine Leistung vergütet, die er noch zu erbringen hat (die Bestandspflege der abgeschlossenen Versicherungsverträge bzw. die Nachbetreuung der gelieferten Seh- oder Hörhilfen). Das ist die für die Bildung passiver RAP typische Situation, dass eine Zahlung für eine noch nicht realisierte Leistung fließt, die folglich noch nicht ertragswirksam erfasst werden darf. Sie ist richtigerweise durch die Bildung eines passiven RAP zu neutralisieren.

Hoffmann, StuB 2011, 809 (810); *Hoffmann*, StuB 2012, 329; *Tiedchen*, FR 2012, 22 (25); *Tiedchen*, NZG 2017, 1007 (1012); ebenso FG Köln v. 19.10.2011 – 10 K 2381/10, EFG 2012, 105, rkr., für einen Fall, in dem ein Abschlusshonorar eines Beraters für Finanzierungsmöglichkeiten durch Leasing-, Miet- oder Mietkaufverträge spätere Beratungsleistungen mit abdeckte.

Allerdings ist Voraussetzung für die Passivierung eines RAP, dass das gezahlte Honorar sachgerecht auf die bereits erbrachte Leistung (Vertragsabschluss, Lieferung von Seh- oder Hörhilfen) und die noch zu erbringende Leistung (Bestandspflege, Nachbetreuungsleistung) aufgeteilt werden kann (dazu Anm. 2214).

Einstweilen frei.

2176–2179

c) Bilanzierungsge- und -verbote

aa) Bilanzierungspflicht bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. 2

2180

Aktivierungspflicht als RAP besteht in der StBil. unstrittig bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Nr. 1 (s. Anm. 2185 ff.) bereits nach dem Wortlaut des Abs. 5 Satz 1 („sind nur anzusetzen“).

BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, DStR 2021, 2116, Rz. 11; *Ritzrow*, StBp. 2012, 101 (102 f.); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 110 (11/2015); *Marx/Löffler*, DB 2015, 2765; *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 15; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 201 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 242; vgl. auch Anm. 2195.

Dies entspricht der handelsrechtl. Regelung des § 250 Abs. 1 HGB.

Dazu Kleindiek in Staub, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 22; Morck/Drüen in Koller/Kindler/Roth/Drüen, HGB, 9. Aufl. 2019, § 250 HGB Rz. 3; Ballwieser in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 7; Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 33 (10/2020); Hömberg/König/Weber in Baetge/Kirsch/Thiele, § 250 HGB Rz. 21 (3/2020); Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 10; Schubert/Waubke in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 28; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 125 (7/2021).

Hier wie dort folgt die Aktivierungspflicht auch aus dem Vollständigkeitsgebot.

Vgl. für das StRecht Bauer in KSM, § 5 Rz. F 110 (11/2015); für das Handelsrecht Ballwieser in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 7; Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 33 (10/2020); Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 10; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 125 (7/2021).

Passivierungspflicht als RAP besteht (entsprechend der handelsrechtl. Regelung, vgl. Ballwieser in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 22; Schubert/Waubke in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 28; Tiedchen in HdJ, Abt. III/8 Rz. 72 [7/2021]) bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Nr. 2 (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 110 [11/2015]; s. Anm. 2225, zu den tatbestandlichen Voraussetzungen der Nr. 2 Anm. 2210 ff.).

Saldierungsverbot: Eine Saldierung aktiver und passiver RAP ist ebenso wie im Handelsrecht (§ 246 Abs. 2 HGB) auch im StRecht unzulässig.

Kleindiek in Staub, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 22; Bauer in KSM, § 5 Rz. F 115 (11/2015); U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4930, 6381; Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 36 (10/2020); Hömberg/König/Weber in Baetge/Kirsch/Thiele, § 250 HGB Rz. 21 (3/2020); Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 6; Schubert/Waubke in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 17; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 128 (7/2021).

Das ergibt sich bereits aus der Systematik des Abs. 5 Satz 1, der nach Nr. 1 und Nr. 2 unterscheidet, aber auch aus dem Grundsatz der Einzelbewertung (s. auch § 6 Anm. 105). Daraus folgt uE, dass das Saldierungsverbot auch im Fall gleichzeitiger Stellung des Bilanzierenden als Leistungsempfänger und -verpflichteter gegenüber einem Dritten mit gleicher Stellung (zB wechselseitige Vermietung von Geschäftsräumen) gilt, und zwar auch, wenn bei gleichartigem Leistungs-/Verpflichtungsverhältnis von vornherein ein Verrechnungsverhältnis vereinbart ist (GLA Bauer in KSM, § 5 Rz. F 53 [11/2015]). Aufwendungen und Erträge sind stets gesondert auszuweisen und auch ggf. gesondert durch aktive und passive RAP zu korrigieren.

Keine Pflicht zur korrespondierenden Bilanzierung bei Vertragspartnern: Die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale für aktive und passive Rechnungsabgrenzung sind im Wesentlichen gleich. Das hat zur Folge, dass zumeist eine korrespondierende Bilanzierung bei Zahlendem und Zahlungsempfänger zu verzeichnen sein wird, dh., bei Aktivierung eines RAP beim Zahlenden wird regelmäßig die Bilanzierung eines passiven RAP beim Zahlungsempfänger geboten sein (vgl. zB BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870 Rz. 19: Nichtaktivierbarkeit eines aktiven RAP auf der Seite des Darlehensnehmers verbietet den gewinnmindernden Ausweis eines passiven RAP beim Darlehensgeber). Zwingend ist dies jedoch nicht.

GLA Herzig/Joisten, DB 2011, 1014; U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4930, 6381; Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 37 (10/2020).

bb) Kein Bilanzierungswahlrecht für geringfügige und regelmäßig wiederkehrende Beträge

2181

Meinungsstand: Die hM bejaht für geringfügige und regelmäßig wiederkehrende Beträge unter Berufung auf das Wesentlichkeitsprinzip ein Aktivierungs- bzw. Passivierungswahlrecht.

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796 Rz. 41; ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 44; *Ritzrow*, StBp. 2012, 101 (103); *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 22; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 112 f. (11/2015); *Hoffmann* in *LBP*, § 5 Rz. 804 (2/2016); *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 24 (2/2016); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4941; *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 8; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 33 (10/2020); *Hönberg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 21 (3/2020); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 666 (3/2020); *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 28; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 242; aA nunmehr aber BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, DStR 2021, 2116, Rz. 15; *Tiedchen*, FR 2012, 22 (24); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 127 (7/2021).

Teilweise wird sogar für geringfügige einmalige Zahlungen ein Bilanzierungswahlrecht angenommen (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 112 [11/2015]).

Die Höhe eines idS geringfügigen Betrags wird im Anschluss an die neuere Rspr. des BFH (BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796) mittlerweile überwiegend in Anlehnung an § 6 Abs. 2 mit nunmehr 800 € beziffert.

Schubert/Waubke in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 28; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 666 (3/2020).

Stellungnahme: Der hM ist uE nicht zu folgen. Sowohl handels- als auch strechtL ist die Ansatzpflicht für aktive und passive RAP bei Vorliegen der Voraussetzungen normiert (vgl. Anm. 2180). Für RAP gilt das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 110 [11/2015]). Das Gesetz sieht insoweit keine Ausnahmeregelungen vor. Gerade im Bereich der stL. Gewinnermittlung verstößt ein Wahlrecht, wie die hM es annimmt, gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (glA *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 163). Aber auch handelsrechtL ist ein Aktivierungswahlrecht für geringfügige RAP nicht zu befürworten. Insbesondere der von der hM herangezogene Wesentlichkeitsgrundsatz vermag ein solches Wahlrecht nicht zu begründen. Nach geltendem deutschen Bilanzverständnis besagt der Grundsatz der Wesentlichkeit, dass bei der Bewertung alle Tatbestände zu berücksichtigen sind, die für den Bilanzadressaten von Bedeutung sind, und dass Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung, die wegen ihrer Größenordnung keinen nennenswerten Einfluss auf das Jahresergebnis und die Rechnungslegung haben, vernachlässigt werden dürfen (*Störk/Büssow* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 252 HGB Rz. 70). Die darin zum Ausdruck kommende Beschränkung der Anwendung des Grundsatzes auf die Bewertung wird allg. befürwortet (vgl. zB *Endert*, DB 2011, 2164 [2165f.]; *Tiedchen*, FR 2012, 22 [24]; *Wendt*, FS *Herzig*, 2010, 517 [520f.]). Soweit die Richtlinie 2013/34/EU (v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates) die Geltung des Wesentlichkeitsprinzips für Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung des Abschlusses fordert, fehlt es zumindest derzeit an einer Umsetzung in das deutsche Handelsbilanzrecht.

2182 cc) Bilanzierungsverbot bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. 2

Aktivierungsverbot: Für RAP besteht – abgesehen von den Sonderfällen des Abs. 5 Satz 2 (*U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4931) – aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung für alle nicht durch die Tatbestandsmerkmale der Nr. 1 gedeckten Fälle ein Aktivierungsverbot (*U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4930; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 242; vgl. auch BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594 [597 f.]). Insbesondere dürfen transitorische Posten iW und antizipative Posten (s. Anm. 2171) nicht zu RAP in der StBil. führen (so für antizipative Posten BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 [374]; BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 Rz. 14). Das Gesetz hat insoweit die stl. gebotene Periodenabgrenzung auf die Fälle der handelsrechtl. zulässigen und gebotenen Rechnungsabgrenzung beschränkt. Eine Aktivierung von Aufwendungen kann auch nicht mit der Begr. verlangt werden, ein Erwerber des Betriebs würde dem Stpl. die betreffenden Aufwendungen vergüten (Teilwertgedanke); ebenso wenig darf das in Abs. 5 Satz 1 enthaltene Aktivierungsverbot durch Heranziehung der §§ 6, 7 umgangen werden. Sofern kein WG oder Abgrenzungsposten iSd. Abs. 5 vorliegt, kommt folglich Aktivierung in der StBil. nicht in Betracht. Selbst ein internationaler, nach der Rspr. jedoch nicht akzeptierter Grundsatz (*matching principle*, s. Anm. 2168), der eine Aufwandsverlagerung in das Jahr der Ertragsvereinnahmung gebietet, findet seine Beschränkung durch die Normierung der zulässigen Rechnungsabgrenzungsfälle.

Passivierungsverbot: Entsprechend dem Aktivierungsverbot (s.o.) besteht bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Nr. 2 ein Passivierungsverbot.

2183–2184 Einstweilen frei.

2. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)

Schrifttum: *Paulick*, Immaterielle Wirtschaftsgüter und Posten der Rechnungsabgrenzung, FR 1968, 449, 483; *Döllerer*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, BB 1969, 505; *van der Velde*, Zur Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter und Rechnungsabgrenzungsposten in der Handels- und in der Steuerbilanz, FR 1969, 441; *Hoffmann*, Das immaterielle Wirtschaftsgut und die Rechnungsabgrenzung in der Steuerbilanz, DStZ 1972, 202; *Langel*, Bilanzierungs- und Bewertungsfragen bei Wechselkursänderungen, Stbjb. 1979/80, 259; *Gebhardt/Breker*, Bilanzierung von Fremdwährungstransaktionen im handelsrechtlichen Einzelabschluß – unter Berücksichtigung von § 340h HGB, DB 1991, 1529; *Herzig/Söffing*, Rechnungsabgrenzungsposten und die Lehre vom Mindestzeitraum, BB 1993, 465; *Hartung*, Bewertung von Rechnungsabgrenzungsposten?, BB 1994, 1893; *Stobbe*, Das Kriterium der „bestimmten Zeit“ bei den Rechnungsabgrenzungsposten, FR 1995, 399; *Strieder*, Cap-Prämien im Jahresabschluß des Erwerbers bei veränderten Marktverhältnissen, DB 1996, 1198; *Kleine*, Rechnungsabgrenzungsposten für Vorlaufkosten bei Messegeschäften, JbFSTR 1996/97, 158; *Tiedchen*, Rechnungsabgrenzung und „bestimmte Zeit“, BB 1997, 2471; *Crezelius*, Bestimmte Zeit und passive Rechnungsabgrenzung, DB 1998, 633; *Hahne*, Behandlung des Emissionsdisagios in der Handels- und Steuerbilanz des Emittenten, DB 2003, 1397; *Marten/Köhler/Schlereth*, Bilanzielle Auswirkung von Preisstrategien am Beispiel von Handy-Subventionen, DB 2003, 2713; *Hahne*, Ausgabe von Schuldverschreibungen: Steuerbilanzielle Behandlung von Emissionsagien und -disagien beim Emittenten, DStR 2005, 2000; *Heinhold/Coenenberg*, Aktivierung von Werbeaufwand?, DB 2005, 2033; *Kupsch/Müller*, Verrechnung von Garantiever sicherungsbeiträgen im Jahresabschluß, DB 2006, 1800; *Wassermeyer*, Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defeasance-Struktur, DB 2010,

354; *Hageböke*, Rechnungsabgrenzungsposten bei vom Darlehensnehmer zu zahlenden Bearbeitungsentgelten? – Anmerkungen zur „neuen Formel“ im BFH-Urteil vom 22.06.2011 – I R 7/10, Ubg 2012, 34; *Lüdicke*, Bilanzielle Behandlung eines Vermarktungskostenzuschusses bei Medienfonds, DB 2015, 1070; *Roos*, Behandlung von Vertragsabschluss- und Werbeprämien im Handelsrecht, DStR 2015, 437; *Oser/Bellert/König*, Bilanzielle Behandlung von Mehrkomponentengeschäften am Beispiel der verbilligten Abgabe von Mobilfunktelefonen, IRZ 2017, 49.

a) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1

aa) „Ausgaben“ vor dem Abschlussstichtag

2185

Begriff der Ausgaben:

► Meinungsstand:

- ▷ Nur Zahlungsmittelverminderungen: Der Begriff der Ausgabe iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 wird teilweise sehr restriktiv dahingehend verstanden, dass nur Auszahlungen (Bar- oder Buchgeldzahlungen) umfasst sind.

Dreixler/Ernst, StuB 2012, 220 (221); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 20 (10/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 247.

Dies wird mit der auf diese Weise eindeutigen Abgrenzbarkeit der zur Rechnungsabgrenzung führenden Vorleistungen begründet (*Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 20 [10/2020]).

Dabei werden aber teilweise auch Sachleistungen im Rahmen eines tauschähnlichen Geschäfts als Ausgaben iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 angesehen (so *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 20 [10/2020]).

- ▷ Jede effektive Vermögensminderung: Überwiegend wird der Begriff der Ausgabe jedoch weiter gefasst, indem auch die Einbuchung von Verbindlichkeiten und der Abgang von Forderungen dazu gerechnet wird.

BFH v. 29.11.2006 – I R 46/05, BStBl. II 2009, 955 (956); ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 25; *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, DStR 1999, 2135 (2139); *Köhle*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 167; *Marten/Köhler/Schlereth*, DB 2003, 2713 (2714); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 14; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 49 (11/2015); *Roos*, DStR 2015, 437 (440); *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 808 (2/2016); *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 63 (2/2016); *Morck/Drüen* in *Koller/Kindler/Roth/Drüen*, HGB, 9. Aufl. 2019, § 250 HGB Rz. 2; *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 6; *Hömberg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 22 (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 3; *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 18; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 115; *Tiedchen* in *Hdj*, Abt. II/9 Rz. 69f. (7/2021) mwN insbes. auch aus dem handelsrechtl. Schrifttum; glA *Kupsch/Müller*, DB 2006, 1800 (1801), für die Einbuchung einer Verbindlichkeit anstelle der Zahlung einer Versicherungsprämie.

Ausgaben werden danach als Vermögensminderung interpretiert. Dies wird damit begründet, dass das Gesetz von „Ausgaben“ und nicht von „Auszahlungen“ spricht (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 49 [11/2015]), wobei Ausgaben nach der betriebswirtschaftlichen Terminologie in Auszahlungen, Forde-

rungsabgängen und Verbindlichkeitszugängen bestehen können (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 49 [11/2015]). Zudem wird auf den Sinn und Zweck der Rechnungsabgrenzung verwiesen, der den periodengerechten Ausweis des Aufwands ohne Rücksicht auf zufällige Zahlungszeitpunkte erfordert (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 49 [11/2015]; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 71 [7/2021]).

Zwei Einschränkungen finden sich allerdings im Rahmen dieser erweiterten Interpretation des Begriffs Ausgabe:

- Zum einen wird die Ansicht vertreten, dass die Einbuchung einer Verbindlichkeit nur dann eine Ausgabe darstelle, wenn die Verbindlichkeit bei vertragsgemäßer Zahlung vor dem Ende der Abschlussperiode erlossen wäre (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 49 [11/2015]).
- Zum anderen wird die Einbeziehung der Einbuchung von Verbindlichkeiten auf solche Fälle beschränkt, in denen dies im Einklang mit den GoB steht, so dass eine Rechnungsabgrenzung insbes. ausscheidet, wenn der Bilanzierung der Verbindlichkeit der Grundsatz des Nichtausweises schwiegender Geschäfte entgegensteht (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 49 [11/2015]; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 14; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 64 [7/2021] mwN auch zum handelsrechtl. Schrifttum; *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 172 f.).

▷ *Alle Betriebsvermögensminderungen*: Nach noch weitergehender Auffassung sollen alle Vorleistungen für eine zeitraumbezogene Sachleistung im Rahmen eines schwiegernden Geschäfts eine Rechnungsabgrenzung begründen können, also neben Zahlungsmittel- und Forderungsverminderungen sowie Verbindlichkeitserhöhungen auch sonstige Betriebsvermögensminderungen durch Aktivminderungen oder Passivmehrungen.

So BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 Rz. 9 (verbilligte Abgabe von Mobiltelefonen); *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 172; *Ritzrow*, StBp. 2012, 101 (102); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 48 (11/2015); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 670 (3/2020).

Zur Begr. wird darauf hingewiesen, dass „Ausgaben“ im StRecht auch in anderem Zusammenhang als Hingabe von Sachleistungen verstanden werden (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 670 [3/2020]).

► *Stellungnahme*: Der letztgenannten Ansicht ist zuzustimmen. Es kann uE für die Abgrenzungsnotwendigkeit keinen Unterschied machen, ob eine Vorleistung durch Barzahlung, Banküberweisung, Weitergabe eines Schecks oder Besitzwechsels, Forderungsabtretung oder Eingehen einer Verbindlichkeit geschieht. Zutreffend wird dazu auf den Unterschied zwischen dem Begriff „Auszahlung“ und dem vom Gesetz verwendeten Begriff „Ausgabe“ hingewiesen. Aber auch die Erweiterung des Begriffs „Ausgabe“ auf Sachleistungen ist berechtigt, da die Form der Vermögensminderung nicht geeignet ist, die Notwendigkeit einer Abgrenzung zum Zwecke der periodengerechten Gewinnermittlung zu determinieren. Allerdings ist daran festzuhalten, dass die GoB über den Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten Vorrang haben müssen, denn eine Korrektur oder Umgehung der GoB insoweit kann und soll über das Institut der Rechnungsabgrenzung nicht erreicht werden.

Rechtsgrund der Ausgaben: Auf den Rechtsgrund der Ausgabe kommt es nicht an (*Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 22 [10/2020]). Zumeist handelt es sich um Vorleistungen im Rahmen schwiegender Geschäfte; die Ausgabe

kann aber auch auf einem dinglichen Rechtsverhältnis und ebenso auf öffentlich-rechtl. Grundlage beruhen. Die Ausgaben können freiwillig oder unfreiwillig geleistet werden.

Bauer in *KSM*, § 5 Rz. F 53 (11/2015); *Küting/Trützscher* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 60 (2/2016); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 675 (3/2020).

Keine Periodizität der Ausgaben: Periodizität der Ausgabe wird nicht verlangt; das im RefE des AktG 1965 noch enthaltene Adjektiv „periodische“ wurde nicht in § 152 Abs. 9 AktG 1965 übernommen, der Vorbild für die mit dem § 5 Abs. 5 Satz 1 identische Formulierung des § 250 HGB war. Auch Einmalzahlungen sind abzugrenzen (glA *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 52 [11/2015]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 675 [3/2020]).

Abgrenzungsfragen zum Ausgabenbegriff: Umsatzsteuer gehört bei Vorauszahlungen für ustpfL Leistungen zwar zur Ausgabe. Soweit Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, ist jedoch nur der Nettobetrag abzugrenzen, dh., die abzugrenzenden Ausgaben sind um den Vorsteuererstattungsanspruch zu kürzen, weil nur in Höhe des Differenzbetrags eine Betriebsvermögensminderung eintritt (glA *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 48; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 119 [11/2015]). Besteht keine Vorsteuerabzugsberechtigung, so ist (unter Berücksichtigung der Behandlung nach § 9b) die nicht abziehbare Vorsteuer in die abzugrenzenden Ausgaben einzubeziehen.

Aufteilung im Schätzwege: Einheitlich geleistete Ausgaben, die nur teilweise die Voraussetzungen für die Rechnungsabgrenzung erfüllen oder die verschiedene zeitbezogene Gegenleistungen betreffen, sind nach objektiven Kriterien ggf. im Wege der Schätzung aufzuteilen.

BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; BFH v. 3.5.1983 – VII R 100/81, BStBl. II 1983, 572; BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 688 (3/2020); *Schubert/Waubke* in *Beck-BilKomm*, 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 11.

bb) Ausgaben „vor dem Abschlussstichtag“

2186

Abschlussstichtag ist der Tag, auf den das Ende des Wj. fällt; dabei kann es sich sowohl um das Ende eines regulären wie auch eines Rumpf-Wj. handeln.

Vor dem Abschlussstichtag ist nicht in der Weise wörtlich zu verstehen, dass Ausgaben, die am Abschlussstichtag geleistet werden, nicht zur Rechnungsabgrenzung führen können. Gemeint ist, dass entsprechend dem Stichtagsprinzip die Ausgabe vor dem Abschlusszeitpunkt angefallen sein muss. Demnach genügt es, wenn die Ausgabe noch bis einschließlich des Abschlussstichtags geleistet ist, also bis 24.00 Uhr.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 28; *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, DStR 1999, 2135 (2139); *Köhle*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 168; *Marten/Köhler/Schlereth*, DB 2003, 2713 (2714); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 20; *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 809 (5/2012); *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 14; *Küting/Trützscher* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 64 (2/2016); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 55 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4950; *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 7; *Hennrichs* in *BeckOGK Bilanzrecht*, § 250 HGB Rz. 21 (10/2020); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 675 (3/2020); *Schubert/Waubke* in *Beck-Bil-*

Komm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 19; Reddig in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 115; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 71 (7/2021).

2187 cc) „Aufwand“ für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

Begriff des Aufwands: Der Begriff „Aufwand“ wird weder im Handelsrecht noch im EStG definiert. Allgemein versteht man unter Aufwand den Verbrauch von Geld-, Sach- oder Dienstleistungen (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 59 [11/2015]). Das Vorliegen von Aufwand führt zur Verminderung des Reinvermögens (*ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 29; *Krumb* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 676 [3/2020]). Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB nicht an.

Gschwendtner, DStZ 1995, 417 (419); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 59 (11/2015); *Krumb* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 676 (3/2020).

Eine Ausgabe muss, um Aufwand iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 darzustellen, eine BA iSd. § 4 Abs. 4 sein (vgl. aber unten zu nichtabziehbaren BA).

Abgrenzungsfragen zum Aufwandsbegriff:

- **Nichtabziehbare Betriebsausgaben:** Dem Wortlaut von § 4 Abs. 4, 5 und § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 nach müssen auch nichtabziehbare BA – sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – mittels RAP abgegrenzt werden (aA *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 54 aE [11/2015]). Dies ergibt sich schon daraus, dass diese BA idR im handelsrechtl. Jahresabschluss Aufwand darstellen und in der HBil. abgegrenzt werden müssen; die Regelung in Abs. 5 sollte nur klarstellende Bedeutung haben (s. Anm. 2150). Allerdings darf bei Auflösung des RAP in diesen Fällen der Gewinn nicht gemindert werden; buchhalterisch kann das durch außerbilanzielle Hinzurechnung sichergestellt werden.
- **Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts:** Ausgaben, die als AHK eines WG aktiviert werden müssen, können nicht Gegenstand der Rechnungsabgrenzung sein.

BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, *BFH/NV* 2013, 1389 Rz. 12; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 20, 60 (11/2015); *Krumb* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 677 (3/2020).

Solche Ausgaben stellen in der oder den Folgeperioden nicht unmittelbar Aufwand dar, sondern führen zu einem erfolgsneutralen Aktivtausch. Soweit Aufwand durch die Abnutzung oder den Verbrauch des WG entsteht, wird dieser in der entsprechenden Abrechnungsperiode durch Verminderung des Aktivpostens oder AfA auf das WG abgebildet (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 60 [11/2015]; *Krumb* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 677 [3/2020]).

- **Privateentnahmen** von Zahlungsmitteln bewirken zwar Ausgaben, sind aber nicht abzugrenzen (glA *Ritzrow*, StBp. 1998, 10 [11]; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 54 [11/2015]), weil sie nie Aufwand werden (zB Mietvorauszahlung für die privat genutzte Wohnung oder Vorauszahlung der Prämie für die Berufsunfähigkeitsversicherung vom Geschäftskonto).

2188 dd) Aufwand „für“ eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

Zeitraumbezug der Gegenleistung: Aus dem Gesetzeswortlaut, der das Vorliegen von Aufwand „für“ eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag fordert, wird teilweise geschlossen, dass die Gegenleistung, für die die abzugrenzende Vorleis-

tung erbracht wird, zeitraumbezogen sein müsse (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 678a [3/2020]). Die Rspr. und die wohl hM im Schrifttum gehen ebenfalls – allerdings ohne sich dafür auf das Wort „für“ zu berufen – davon aus, dass RAP nur hinsichtlich zeitraumbezogener Gegenleistungen gebildet werden dürfen.

BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158 (162); BFH v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709 (710); BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 (810); BFH v. 11.2.1998 – I R 23/96, BStBl. II 1998, 381; BFH v. 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967, Rz. 9; BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870, Rz. 14; BFH v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284, Rz. 11; BFH v. 6.9.2018 – IV R 26/16, BFH/NV 2018, 1260, Rz. 36; BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, DStR 2021, 2116, Rz. 13; *Meyer-Scharenberg*, DStR 1991, 754 (755); *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 37; *Hahne*, DB 2003, 1397 (1399, 1408); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 31; *Dreixler/Ernst*, StuB 2012, 220 (222); *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 65 ff. (11/2015); *Lüdicke*, DB 2015, 1070 (1072); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 24 (10/2020); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 114, 119.

Stellungnahme: Der hM ist uE nicht zu folgen. Rechnungsabgrenzungsposten können auch gebildet werden, wenn die Gegenleistung sich auf einen Zeitpunkt bezieht (glA *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 37; *Ballwieser* in *MüKo HGB*, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 8). Aus dem Wort „für“ lässt sich dieses Erfordernis nicht herleiten; es ist nicht ersichtlich, wie der Gesetzestext anders hätte formuliert werden können, um auch nicht zeitraumbezogene Gegenleistungen einzubeziehen. Eine Einschränkung auf zeitraumbezogene Gegenleistungen ist auch nicht erforderlich. Soweit damit die Aktivierungsfähigkeit transitorischer Posten iW (zu diesen s. Anm. 2171), wie zB Aufwendungen für Kosten für Werbung oder Forschung und Entwicklung, ausgeschlossen werden soll, ist dies bereits durch das Merkmal der bestimmten Zeit (s. Anm. 2189 f.) gewährleistet (ebenso *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 41; aA *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 66 [11/2015]). Wenn auch die überwiegende Mehrheit der Fälle, in denen eine Rechnungsabgrenzung in Betracht kommt, eine zeitraumbezogene Gegenleistung zum Inhalt hat (so zB bei vorausgezahlter Miete, vorausgezahlten Versicherungsprämien, bei wirtschaftlichem Verständnis des Begriffs „Gegenleistung“ auch bei vorausgezahlter KfzSt), so ist dies uE nicht zwingend (ebenso *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 63 [7/2021]).

ee) Aufwand für eine „bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag

(1) Tatbestandsmerkmal der bestimmten Zeit

2189

Historische Entwicklung:

► **Handelsrecht:** Das Tatbestandsmerkmal der „bestimmten Zeit“ findet sich erstmals in § 152 Abs. 9 AktG 1965. Unter der Geltung der Vorgängerregelungen, § 261a HGB idF der Aktienrechtsnovelle 1931 und § 131 AktG idF des Aktiengesetzes 1937, hatten sich zwar die Unterscheidung zwischen antizipativen und transitorischen RAP (s. Anm. 2171) und die Beschränkung der Rechnungsabgrenzung auf die transitorischen RAP herausgebildet, aber es hatte sich die Praxis entwickelt, alle Ausgaben, die in den Folgejahren einen Vorteil versprachen, unter den RAP auszuweisen (s. Anm. 2160), also zB auch die Kosten einer Werbekampagne oder die für Forschung und Entwicklung aufgewendeten Kosten. In dieser Praxis wurde in der Folgezeit eine Gefahr für das Vorsichtsprinzip gesehen, was zu der – weitgehend begrüßten – Einschränkung der RAP durch das AktG 1965 auf Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Ab-

schlussstichtag führte (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 23 ff. [7/2021] mwN). Durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz wurde insoweit nichts geändert. Das Merkmal der „bestimmten Zeit“ wurde auf der Grundlage der Art. 18 Satz 1 und 21 Satz 1 der 4. EG-Richtlinie in § 250 HGB übernommen. Allerdings bot nur die deutsche Fassung der Richtlinie insoweit eine Stütze für die Einschränkung der RAP auf Ausgaben bzw. Einnahmen, die Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen.

Art. 18 Satz 1 der Richtlinie lautete in der deutschen Fassung „Als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite sind Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, ...“

Jedenfalls die englische und französische Fassung, soweit ersichtlich auch die weiteren Fassungen der Richtlinie, enthielten diese Einschränkung hingegen nicht.

In der englischen Fassung hieß es „Expenditure incurred during the financial year but relating to a subsequent financial year“, in der französischen Fassung „Les charges comptabilisées pendant l'exercice mais concernant un exercice ultérieur“.

- **Steuerrecht:** Das Tatbestandsmerkmal der „bestimmten Zeit“ wurde 1969 so gleich in Abs. 3 (jetzt Abs. 5) aufgenommen und findet sich seither unverändert in der stl. Regelung.

Einheitliche oder unterschiedliche (imparitätische) Auslegung:

- **Meinungsstand:** Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass das Merkmal der bestimmten Zeit imparitätisch auszulegen sei. Das Vorsichtsprinzip gebietet es nach dieser Ansicht, bei aktiven RAP einen strengen und bei passiven RAP einen großzügigen Maßstab anzuwenden.

FG Köln v. 19.10.2011 – 10 K 2381, EFG 2012, 105, rkr.; ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 109, 115; *Herzig/Söffing*, BB 1993, 465 (469); *Beisse, FS Budde*, 1995, 67 (78); *Crezelius*, DB 1998, 633 (637); *Hahne*, DStR 2005, 2000 (2002 f.); *Lüdicke*, DB 2015, 1070 (1072); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6385; *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 15; *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 19; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 24; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 126 f.; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 250; wohl auch *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 47.

Insbesondere von der stl. Rspr., aber auch im Schrifttum wird hingegen angenommen, dass eine unterschiedliche Auslegung des Merkmals der bestimmten Zeit auf der Aktiv- und Passivseite nicht sachgerecht sei.

BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202 (203); BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/94, BStBl. II 1995, 312 (314); *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 211 (262); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 99 (11/2015); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 29 (10/2020); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 685 (3/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 11 (7/2021).

- **Stellungnahme:** Eine unterschiedliche Auslegung des Merkmals der „bestimmten Zeit“ auf der Aktiv- und der Passivseite kommt uE nicht in Betracht. Dagegen spricht der identische Wortlaut der Regelungen über aktive und passive Rechnungsabgrenzung. Auch besteht der Zweck, den der Gesetzgeber mit der Einführung des Merkmals der bestimmten Zeit verfolgte, im Rahmen der akti-

ven wie der passiven Rechnungsabgrenzung gleichermaßen darin, eine Objektivierung herbeizuführen, indem die willkürliche Beeinflussung des Gewinns durch nicht nachprüfbare Annahmen verhindert wird.

Länge und Verteilung der bestimmten Zeit:

- **Länge:** Die Länge des Zeitraums, der sich als „bestimmt“ erweist (s. Anm. 2190) ist nicht begrenzt.

Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 25 (10/2020); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 682 (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 11; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 21; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 73 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 251; für eine Begrenzung auf überschaubare Zeiträume hingegen *Mathiak*, StuW 1986, 170 (173).

Die Abgrenzung einer Ausgabe kann sich damit auch über eine Vielzahl von Jahren erstrecken. So ist nach der Rspr. für den sich in 99 Jahren verbrauchenden Vorteil, den ein Erbbaupflichteter dadurch erlangt, dass der Erbbauberechtigte Erschließungskosten trägt, ein aktiver RAP zu bilanzieren (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398).

Eine Begrenzung ist auch nicht dahingehend vorzunehmen, dass bei Erfolgswirksamkeit der Vorauszahlung für einen sehr kurzen Zeitraum im Folgejahr auf die Rechnungsabgrenzung verzichtet werden kann.

- **Verteilung:** Der Zeitraum, der sich als „bestimmt“ erweist (s. Anm. 2190), muss nicht ununterbrochen sein. Es ist auch vorstellbar, dass eine Ausgabe Aufwand für Zeiten in bestimmten, aber nicht allen auf das Wj. folgenden Jahren ist. So wäre es zB bei einer Vorauszahlung von Miete für einen Messestandplatz bei einer alle zwei Jahre stattfindenden Messe (allg. zur Rechnungsabgrenzung bei Vorauszahlungen auf einen Messestandplatz FG Münster v. 15.2.1980 – X-VI 4430/78 K, EFG 1980, 322, rkr.; *Kleine*, JbFStR 1996/97, 158 [160]; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 283 [11/2015]). Der zu aktivierende RAP verkörpert dann Aufwand für das folgende Jahr sowie das dritte, fünfte usw. auf das Wj. folgende Jahr, während das zweite, vierte usw. folgende Jahr nicht angesprochen sind.

(2) Bestimmtheit der Zeit

2190

Meinungsstand:

- **Kalendermäßige Bestimmtheit:** Nach der früher hM erforderte das Merkmal der bestimmten Zeit, dass Anfang und Ende der Erfolgswirksamkeit der Ausgabe eindeutig kalendermäßig festliegen.

BFH v. 3.11.1982 – I B 23/82, BStBl. II 1983, 132, mwN; ADS, 6. Aufl. 1997, § 152 AktG Rz. 182; *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, Bd. III, 1973, § 152 AktG Rz. 102; *Mellerowicz* in Großkomm. AktG, 1970, § 152 AktG Rz. 88; *Döllerer*, BB 1965, 1405 (1408); *Hoffmann*, DStZ/A 1972, 202 (205); *Paulick*, FR 1968, 483 (485); *van der Velde*, FR 1969, 441 (449). Ebenso aus neuerer Zeit *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, DStR 1999, 2135 (2140); *Hahne*, DStR 2005, 2000 (2002); *Wassermeyer*, DB 2010, 354 (359).

Diese Voraussetzung ist vor allem bei den klassischen transitorischen Posten erfüllt, also bei Vorauszahlungen auf Miet-, Pacht- und Darlehensverhältnisse (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [314]).

- *Willkürfreie Berechenbarkeit/Lehre vom Mindestzeitraum:* Das Erfordernis der kalendermäßigen Bestimmtheit wurde bald – insbes. im Hinblick auf die passive Rechnungsabgrenzung – als zu eng angesehen. Die heutige hM bezieht bei der Auslegung des Merkmals der bestimmten Zeit die Entstehungsgeschichte der Regelung, das Realisationsprinzip und das bilanzrechtl. Gebot der größtmöglichen Objektivierung der Rechnungslegung mit ein.

BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 (314); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 683 (3/2020); ähnlich *Stobbe*, FR 1995, 399 (401); gerade im Hinblick auf das Merkmal der bestimmten Zeit das Objektivierungserfordernis besonders betonend *Herzig/Söffing*, BB 1993, 465 (467).

Dabei soll auch den Besonderheiten des jeweiligen Rechtsverhältnisses, in dessen Rahmen die Vorleistung erbracht wird, Rechnung getragen werden (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [314]). Die hM kommt danach zu dem Erg., dass es an der kalendermäßigen Bestimmtheit fehlen kann, wenn die Länge der Zeit, über die sich die Erfolgswirksamkeit der Ausgabe erstreckt, eindeutig berechenbar ist.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 32a; *Federmann*, BB 1984, 246 (251); *Kupsch*, WPg 1984, 369 (374); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 101 (11/2015); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 682 (3/2020); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 118; nur für die aktive Rechnungsabgrenzung ebenso *Beisse*, FS Budde, 1995, 67 (78).

Jedenfalls aber muss sich ein kalendermäßig bestimmter oder durch rechnerische Methoden bestimmbarer Mindestzeitraum ausmachen lassen.

Herzig/Söffing, BB 1993, 465 (469 f.); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 101 (11/2015); *Roos*, DStR 2015, 437 (440); *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 79 (2/2016); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 682 f. (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 11; für die passive Rechnungsabgrenzung ebenso *Hommel/Kunkel/Zick*, BB 2019, 1259 (1260).

Die Berechenbarkeit ist zB bei einer Bearbeitungsgebühr für ein Darlehen gegeben, wenn sich anhand der Tilgungsvereinbarung die Laufzeit des Darlehens genau berechnen lässt (BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262 [264]; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 101 [11/2015]). Bei einem Ausbeutevorratsvertrag zum Abbau von Mineralien ergibt sich die Berechenbarkeit aus der insgesamt vorhandenen und der im jeweiligen Jahr geförderten Abbaumenge (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 [314]; zust. *Stobbe*, FR 1995, 399 [401]; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 687 [3/2020]). Zur Frage, ob die betriebsgewöhnliche ND eines WG ein berechenbarer oder ein nur auf einer Schätzung beruhender Zeitraum ist, vgl. Anm. 2218. An einen ArbN vorausgezahltes Gehalt bezieht sich auf eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag. Das gilt auch, wenn sich der ArbN im Gleitzeitrückstand befindet, sofern feststeht, in welchem Zeitraum die ausstehende Arbeitsleistung zu erbringen ist (glA *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 263 [11/2015]; vgl. Aber FG Berlin-Brandenb. v. 23.8.2011 – 6 K 2028/06, EFG 2012, 600, rkr.).

Ein Mindestzeitraum lässt sich bei zeitlich unbefristeten Vertragsverhältnissen bestimmen, indem man ermittelt, wann der Vertrag erstmals gekündigt werden kann (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 104 [11/2015]). Zur Frage der Rechnungsabgrenzung bei immerwährenden Duldungsverpflichtungen s. Anm. 2218.

- *Willkürfreie Schätzbarkeit:* Noch weitergehend wird es teilweise im Schrifttum für ausreichend gehalten, dass sich der Zeitraum willkürlich durch eine Schätzung bestimmen lässt.

Meyer-Scharenberg, DStR 1991, 754 (756); Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 7 (10/2020); Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 251; wohl auch Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 686 (3/2020).

Stellungnahme: Die Ansatzpunkte für die Auslegung des Merkmals der bestimmten Zeit sind, wie die hM zutr. aufzeigt, die Entstehungsgeschichte der Regelung, das Realisationsprinzip und das bilanzrechtl. Gebot der größtmöglichen Objektivierung der Rechnungslegung. Die Entstehungsgeschichte der Regelungen über die Rechnungsabgrenzung zeigt, dass mittels der Einführung des Merkmals der bestimmten Zeit die Aktivierung von Aufwendungen verhindert werden sollte, die zwar in den auf die Ausgabe folgenden Jahren Vorteile versprechen, bei denen jedoch nicht messbar ist, wie hoch der Nutzen tatsächlich ist (*Schulze-Osterloh*, FS Forster, 1992, 653 [664]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 102 [7/2021]).

Eine Einschränkung der Aktivierung von Ausgaben als RAP durch das Tatbestandsmerkmal „bestimmte Zeit“ ist nicht erforderlich, wenn sich die Vorauszahlung auf die Erlangung eines zwar abstrakt, aber nicht konkret aktivierungsfähigen Vermögensgegenstands (zur abstrakten und konkreten Aktivierungsfähigkeit vgl. Anm. 500) bezieht (bei Vorauszahlungen auf Vermögensgegenstände, die mit ihren AHK tatsächlich auch konkret aktivierungsfähig sind, kommt eine Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht, vgl. Anm. 2187; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 60 [11/2015]; *Krumm* in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 677 [3/2020]). Das ist insbes. bei Vorauszahlungen im Rahmen von Nutzungsrechten der Fall, denn diese sind Vermögensgegenstände, die lediglich wegen des Grundsatzes des Nichtausweises schwebender Geschäfte nicht konkret aktivierungsfähig sind. Nur aus diesem Grund steht der Zahlung nicht die Aktivierung des Vermögensgegenstands Nutzungsrecht gegenüber, sondern es ist zeitanteilig der Aufwand für die Nutzung zu erfassen. Der zukünftige Nutzen der Vorauszahlung ist in diesen Fällen aber nicht als unsicher zu bezeichnen; vielmehr besteht bei schwedenden Geschäften die Vermutung der Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung. Anders ist es hingegen, wenn die Vorauszahlung nicht geleistet wird, um einen Vermögensgegenstand zu erlangen, sondern wenn Aufwand vorweggenommen wird (so etwa bei vorausgezahlten Versicherungsprämien, vorausgezahlter KfzSt und vorausgezahlten Berufsgenossenschafts- oder Kammerbeiträgen). Hier ist eine Einschränkung der Aktivierung durch das Merkmal der bestimmten Zeit erforderlich, weil nicht sicher ist, ob und wie lange die Zahlung dem StpfL. einen Nutzen bringen wird. Solche Vorauszahlungen auf Vorteile, die keinen Vermögensgegenstand darstellen, dürfen nur dann als RAP ausgewiesen werden, wenn sie einen Vorteil für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen. Bei der Begrenzung des einschränkenden Merkmals „bestimmte Zeit“ auf diese Fallgruppe erscheint es allerdings notwendig, es im Sinne von „kalendermäßig bestimmt“ auszulegen, um die Aktivierung transitorischer Posten iW zu verhindern (vgl. zum Ganzen *Tiedchen*, BB 1997, 2471 [2473 ff.]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 102 ff. [7/2021]). Kommt eine Aktivierung als RAP danach nicht in Betracht und wird die Vorauszahlung im Rahmen eines schwedenden Geschäfts geleistet, kann sie allerdings uU als geleistete Anzahlung aktiviert werden (s. Anm. 2173).

2191 ff) Aufwand für eine bestimmte Zeit „nach dem Abschlussstichtag“

Abschlussstichtag: Zum Begriff s. Anm. 2186.

Nach dem Abschlussstichtag bedeutet, dass der Aufwand wirtschaftlich einer späteren Periode zuzurechnen sein muss. Es ist also eine Zuordnung zu dem Wj., zu dem die Zahlung wirtschaftlich gehört, erforderlich (*Hageböke*, Ubg 2012, 34 [36]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 72 [7/2021]). Maßgeblich ist der Zeitpunkt des Empfangs der Gegenleistung (*Hageböke*, Ubg 2012, 34 [36]; *Dreixler/Ernst*, StuB 2012, 220 [221f.]). Das gilt jedenfalls dann, wenn eine Gegenleistung zu verzeichnen ist (s. Anm. 2163 zu Fällen, in denen eine Gegenleistung nicht vorliegt). Insbesondere bei wirtschaftlichen Beziehungen, an denen mehrere Personen beteiligt sind, ist nach den einzelnen Rechtsbeziehungen zu differenzieren und jeweils zu prüfen, ob die konkrete Gegenleistung, für die eine Zahlung geleistet wurde, noch aussteht oder bereits vollständig erbracht wurde (vgl. zu Provisionszahlungen und zu Ablösezahlungen im Profifußball Anm. 2163).

Ein Indiz für die Zuordnung des Aufwands zum abgelaufenen oder zu einem späteren Wj. ist die Rückforderbarkeit im Falle der vorzeitigen Vertragsauflösung. Kann der Stpf. die Vorauszahlung zurückverlangen, spricht das dafür, dass die maßgebliche Gegenleistung noch nicht erbracht worden ist, während der Umstand, dass die geleistete Zahlung beim Vertragspartner verbleibt, den Schluss zulässt, dass der Stpf. die Gegenleistung bereits im abgelaufenen Wj. empfangen hat.

BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 Rz. 16; *Hageböke*, Ubg 2012, 34 (38f.); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 678 (3/2020).

Etwas anderes soll nach gefestigter Rspr. nur dann gelten, wenn es sich um ein für eine längere Zeit zu festen Bedingungen abgeschlossenes Dauerschuldverhältnis handelt, das nur aus wichtigem Grund gekündigt werden kann und keine konkreten Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Vertragsparteien der Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung eine mehr als rein theoretische Bedeutung beigemessen haben.

BFH v. 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967; BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870, Rz. 14; BFH v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284, Rz. 13, 16; BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389, Rz. 16; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 678 (3/2020). Kritisch zu dieser Ausnahme allerdings *Hageböke*, Ubg 2012, 34 (39).

Aufteilung im Schätzwege: Einheitlich geleistete Aufwendungen, die teils für eine vor dem Abschlussstichtag schon erbrachte und teils für eine nach dem Abschlussstichtag noch zu erbringende Gegenleistung anfallen, sind aufzuteilen. Dabei ist uU der Anteil mit Zukunftsbezug sachgerecht zu schätzen (*Hageböke*, Ubg 2012, 34 [36]; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 63 [11/2015]).

Einzelfälle:

- *Step-Down-Gelder* oder Stufenzinsprodukte sind Darlehen mit fallenden Zinssätzen. Die HM geht davon aus, dass der Wert der Überlassung des Kapitals zur Nutzung im Laufe der Jahre gleich hoch anzusetzen sei, mit der Folge, dass der Teil der in den ersten Jahren zu zahlenden Darlehenszinsen, der über dem sich für die gesamte Vertragslaufzeit ergebenden durchschnittlichen jährlichen Zins liegt, eine Vorauszahlung auf den Zinsaufwand der folgenden Jahre darstellt.

BFH v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 31 (10/2020).

Dagegen wird zutr. eingewendet, dass der Grund der Vereinbarung fallender Zinssätze durchaus auch im Absinken des allgemeinen Marktzinssatzes liegen kann. In diesem Fall wird die Aktivierung eines RAP zu Recht nicht für zulässig gehalten.

U. Prinz in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4995; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 86 (7/2021); ähnlich *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 10.

Ebenso muss es den Vertragsparteien möglich sein, auch unabhängig vom Marktzinssatz unterschiedliche Zinssätze für unterschiedliche Zeiträume zu vereinbaren, ohne dass dies durch Aktivierung eines RAP oder – im Falle steigernder Zinssätze – Passivierung einer Rückstellung (dazu *Tiedchen*, NZG 2017, 1007 [1011]) egalisiert wird. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, die zu einem anderen Erg. führt, ist nur dann gerechtfertigt, wenn der Darlehensnehmer im Falle der vorzeitigen Vertragsbeendigung die gezahlten Zinsen anteilig zurückverlangen kann.

- *Degressive Leasingraten*: Bei der Vereinbarung degressiver Leasingraten stellen die zunächst höheren Raten keine Überzahlung und damit nicht teilweise Aufwand für die Zeit nach dem Abschlussstichtag dar.

Für Mobilienleasing nunmehr BFH v. 28.2.2001 – I R 51/00, BStBl. II 2001, 645; glA *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 308 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4986; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 32 (10/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 81f. (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 256; aA für Immobilien-Leasing BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696; zust. *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 1073 (3/2020); krit. hingegen *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4986.

Der wirtschaftliche Grund für die Vereinbarung ist vielmehr der Umstand, dass einerseits dem Leasinggeber in den ersten Jahren der Grundmietzeit typischerweise höhere Finanzierungskosten und höherer Abschreibungsaufwand entsteht als in den späteren Jahren und andererseits der Wert der Nutzungsüberlassung für den Leasingnehmer im Laufe der Zeit sinkt, weil der Leasinggegenstand regelmäßig technisch oder wirtschaftlich veraltet und vom Leasingnehmer damit häufig höhere Instandhaltungsaufwendungen zu tragen sind (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 307 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 81 [7/2021]).

- *Handy-Subventionen und vergleichbare Vertragsgestaltungen*: Häufig gewähren Mobilfunkunternehmen Rabatte auf Mobiltelefone (regelmäßig als „Handy-Subventionen“ bezeichnet), wenn der Kunde einen Mobilfunkdienstleistungsvertrag abschließt oder verlängert. Ähnliche Vertragsgestaltungen sind zB bei Stromlieferverträgen und Pay-TV-Verträgen zu beobachten (vgl. *Heinhold/Coenenbergs*, DB 2005, 2033). Rechtsprechung und FinVerw. halten hier die Aktivierung eines RAP in Höhe des Rabattbetrags für geboten.

BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730; BMF v. 20.6.2005 – IV B 2 - S 2134 - 17/05, BStBl. I 2005, 801; glA *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 48 (11/2015); *Oser/Bellert/König*, IRZ 2017, 49 (51); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 678b (3/2020); krit. hingegen *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4989; *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 11; *Hömörgel/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 37 (3/2020).

Die Voraussetzungen der Rechnungsabgrenzung sind uE hingegen nicht gegeben, weil kein Aufwand für die Zeit nach dem Abschlussstichtag vorliegt, sondern ein geminderter Ertrag aus dem abgeschlossenen oder verlängerten Mobilfunkdienstleistungsvertrag zu verzeichnen ist.

GIA Marten/Köhler/Schlereth, DB 2003, 2713 (2714); Heinhold/Coenenberg, DB 2005, 2033 (2039); Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 7 (10/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 88 (7/2021).

- **Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters:** Der dem HV nach § 89b HGB zustehende Ausgleichsanspruch führt bei dem zur Zahlung verpflichteten Unternehmen zu sofort abzugsfähigem Aufwand und nicht zur Aktivierung eines RAP. Die Zahlung gilt zwar auch Vorteile ab, die dem Unternehmen nach Beendigung des Vertrags zukommen, gleichwohl hat der HV die Leistung, für die die Zahlung erbracht wird, bereits geleistet, so dass es an einem Aufwand für die Zeit nach dem Abschlussstichtag fehlt (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 277f. [11/2015]).
- **Provisionszahlungen:** Siehe Anm. 2163.
- **Einmalige Zahlungen (Zuschüsse):** Einmalige Zahlungen des ArbG an den ArbN, zB Zahlungen für den Abschluss des Arbeitsvertrags, Umzugszuschüsse oÄ, stellen keinen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar und dürfen daher nicht aktiv abgegrenzt werden (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 273 [11/2015]).
- **Gratifikationen** (zB Boni, Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld) gelten regelmäßig nicht zukünftige Leistungen des ArbN ab und sind daher nicht aktiv abzugrenzen. Anders kann aber zu entscheiden sein, wenn die Gratifikation zurückzuerstatten ist, wenn der ArbN vor Ablauf einer bestimmten Zeit aus dem Unternehmen ausscheidet; dann ist die Gratifikation eine Ausgabe, die Aufwand für die Zeit, während der der ArbN in dem Unternehmen gehalten werden soll, darstellt (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 270 [11/2015]).
- **Urlaubsgeld** ist eine zusätzlich zum Arbeitsentgelt gezahlte Vergütung. Nach BFH (BFH v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709) hängt es von den Vereinbarungen der Vertragspartner ab, ob Urlaubsgeld, das bei einem abweichenden Wj. vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Urlaubsjahr bezahlt wird, anteilig aktiv abzugrenzen ist. Urlaubsgeld, das bei abweichendem Wj. vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Kj. gezahlt wird, ist aktiv abzugrenzen, wenn es vom ArbN bei vorzeitigem Ausscheiden zurückzuzahlen ist (glA *Ritzrow*, StBp. 1998, 10 [14]; U. *Prinz* in U. *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4997). Ist eine Rückforderung ausgeschlossen, so ist die Zahlung des Urlaubsgeldes keine (teilweise) Vorleistung, sondern die endgültige Erfüllung des Anspruchs. In diesen Fällen kommt aktive Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht (U. *Prinz* in U. *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4997). Bei einem dem Kj. entsprechenden Wj. ist nur im praktisch eher selten vorkommenden Fall, dass aus dem nächsten Kalender-/Urlaubsjahr Urlaub vorgezogen und für diesen Urlaubsentgelt „vorausgezahlt“ wurde, ein aktiver RAP zu bilden, weil Aufwand des nächsten Jahres vorausgezahlt wurde (aA *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 269 [11/2015]). Im umgekehrten Fall (fälliges, nicht ausgezahltes Urlaubsentgelt, rückständiger Urlaub) ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren (vgl. auch Anm. 925 „Urlaubsrückstand“).
- **Weihnachtsgeld:** Die Bildung eines aktiven RAP kommt nur in Betracht, wenn Weihnachtsgeld vor dem vom 31. Dezember abweichenden Bilanzstichtag (zB

30. November) gezahlt wurde. Soweit bei abweichendem Wj. das Weihnachtsgeld bei zeitproportionaler Aufteilung auf die Zeit vor dem Bilanzstichtag entfällt, ist eine Verbindlichkeit bzw. Rückstellung, nicht ein RAP, zu passivieren.

gg) Wirtschaftsgut-Eigenschaft nicht Voraussetzung

2192

Aktive RAP sind keine WG (vgl. Anm. 2172), und zwar auch nicht bei irgendwie gearteter wirtschaftlicher Betrachtung (so aber *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 690 [3/2020]). Hinter einem aktiven RAP „verbirgt“ sich auch nicht in bestimmten Fällen eine Forderung, nämlich dann, wenn die Vorleistung im Rahmen eines gegenseitigen noch schwebenden Vertrags erbracht wird (so aber *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 108 [11/2015]). Die entsprechende Forderung darf wegen des Grundsatzes des Nichtausweises des schwebenden Geschäfts nicht, und zwar auch nicht im Gewande eines RAP, aktiviert werden. Der RAP ist etwas grds. anderes als die Forderung aus dem schwebenden Vertrag. Folgerichtig kann nicht verlangt werden, dass ein RAP nur bei Vorliegen eines WG gebildet werden dürfe (ebenso *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 107 [11/2015]). Ein aktiver RAP wird daher auch nicht gem. §§ 6, 7 bewertet (vgl. Anm. 2197; ebenso *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 107 [11/2015]).

Einstweilen frei.

2193–2194

b) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1: Ansatz auf der Aktivseite

aa) Aktivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens

2195

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 vor, so besteht Aktivierungspflicht (s. Anm. 2180), und zwar auch für geringfügige Beträge (s. Anm. 2181). Sind die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 nicht erfüllt, greift ein Aktivierungsverbot ein (s. Anm. 2182).

bb) Fehlerhafte und unterlassene Rechnungsabgrenzung

2196

Fehlerhafte Rechnungsabgrenzung: Wurde ein RAP aktiviert, obwohl die Voraussetzungen nicht vorlagen und die Ausgabe sofort als BA hätte berücksichtigt werden müssen, ist der RAP bei der nächsten Veranlagung erfolgswirksam auszubuchen.

Unterlassene Rechnungsabgrenzung ist in späteren Wj. erfolgswirksam nachzuholen, und zwar im ersten Wj., für das dies unter Beachtung der Verjährung und des Bilanzzusammenhangs noch zulässig ist (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 692 [3/2020]).

cc) Höhe des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens

(1) Berechnung, keine Bewertung

2197

Die Bestimmung der Höhe eines RAP ist grds. davon abhängig, ob man ihn als ein WG oder als einen reinen Verrechnungsposten qualifiziert (s. Anm. 2172). Wenn man RAP zutr. als reine Verrechnungsposten begreift, kommt die Anwendbarkeit der allgemeinen Bewertungsvorschriften – für das StRecht also §§ 6, 7 – nicht in Betracht.

BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209 (210); *Döllerer*, BB 1968, 638 (639); *Döllerer*, BB 1969, 501 (506); *Meyer-Scharenberg*, DStR 1991, 754; *Crezelius*, DB 1998, 633 (638); *Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 158 ff.; *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 826 (5/2011); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 115 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4942; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 253; aA *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 47; *Hartung*, BB 1994, 1893; *Strieder*, DB 1996, 1198 (1199).

Die Höhe des RAP ist vielmehr durch Berechnung nach Maßgabe des Abs. 5 Satz 1 zu bestimmen.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109 (111); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 689 (3/2020).

Sie entspricht der geleisteten Ausgabe, soweit sie die Folgeperioden betrifft. Obergrenze der Höhe eines aktiven RAP ist die Höhe der gebuchten Ausgaben. Zur Methode der Berechnung vgl. Anm. 2200 f.

2198 (2) Folgerungen

Keine Abzinsung: Rechnungsabgrenzungsposten sind regelmäßig auch dann, wenn eine Vorauszahlung für einen mehrjährigen Zeitraum geleistet wird, nicht abzuzinsen.

Bauer in *KSM*, § 5 Rz. F 131 (11/2015); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 690 (3/2020); *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 29; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 201 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 253.

Nur wenn die Vertragsparteien selbst eine Abzinsung des RAP vornehmen und damit konkludent eine Verzinsung vereinbart haben, ist dies bei der Auflösung des RAP zu berücksichtigen; er ist dann in von Jahr zu Jahr ansteigenden Tilgungsbeträgen aufzulösen (*gla ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 50).

Keine Teilwertabschreibung: Da die §§ 6, 7 auf RAP nicht anwendbar sind (Anm. 2197), kommt eine Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 nicht in Betracht.

BFH v. 20.11.1969 – IV R 3/69, BStBl. II 1970, 209 (210); *Ritzrow*, StBp. 1998, 10 (13); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 57f.; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 124 (11/2015); *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 83 (2/2016); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4942; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 690 (3/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 201 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 253 aE.

Der RAP bildet lediglich den Zahlungsvorgang und gerade nicht die mit der Vorauszahlung erwartete Gegenleistung (soweit man von einer solchen sprechen kann, vgl. Anm. 2163) ab. Daher wirkt sich eine Wertänderung der Gegenleistung auf die Höhe des RAP nicht aus (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 124 [11/2015]). Handelsrechtlich ist im Fall des Absinkens des Werts der Gegenleistung die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gem. § 249 Abs. 1 HGB geboten.

Meyer-Scharenberg, DStR 1991, 754; *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 58; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 35 (10/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 136 (7/2021).

Dies ist stl. seit der Einführung des Abs. 4a allerdings ausgeschlossen. Damit führt die Beibehaltung des RAP in voller Höhe der geleisteten Vorauszahlung zu dem systemgerechten Erg., dass sich die laufende Entrichtung eines überhöhten Nut-

zungsentgelts (zB aufgrund eines zu ungünstigen Bedingungen abgeschlossenen Mietvertrags oder Darlehensvertrags) ebenso wenig auswirkt wie dessen Vorauszahlung (ebenso *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 124 [11/2015]; vgl. auch Anm. 2203).

Keine Wertaufholung: Ebenso wie eine Teilwertabschreibung ist eine Wertaufholung eines aktiven RAP gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 ausgeschlossen (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 125 [11/2015]).

(3) Vorauszahlungen in Fremdwährung

2199

In Fremdwährung geleistete Vorauszahlungen sind mit dem Anschaffungskurs in Inlandswährung umzurechnen.

Langel, StBjB. 1979/80, 259 (311); *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 121 (11/2015).

Wird die Vorauszahlung durch im Fremdwährungsbestand befindliche Mittel geleistet, ist der Briefkurs zum Zeitpunkt der Zahlung maßgeblich.

Langel, StBjB. 1979/80, 259 (311); *Gebhardt/Breker*, DB 1991, 1529 (1532); *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 121 (11/2015).

Künftige Wechselkursänderungen bleiben dann außer Betracht (*Langel*, StBjB. 1979/80, 259 [311]; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 121 [11/2015]). Besteht die Ausgabe allerdings in einem Verbindlichkeitszugang (s. Anm. 2185), so ist der Umrechnungskurs zur Zeit der Begleichung der Verbindlichkeit vor dem Bilanzstichtag oder – wenn sie am Bilanzstichtag noch besteht – der Stichtagswert maßgeblich. Die Bewertung der noch nicht beglichenen Verbindlichkeiten ist uE zu jedem Bilanzstichtag des Abgrenzungszeitraums neu vorzunehmen (glA *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 121 [11/2015]).

dd) Methode der Berechnung

(1) Vorleistungen im Rahmen gegenseitiger Verträge

2200

Grundsatz: Bei gegenseitigen Verträgen bemisst sich der aktive RAP nach dem Verhältnis der am Abschlusstichtag noch ausstehenden Gegenleistung zur gesamten Gegenleistung des Vertragspartners, für die die Vorauszahlung geleistet wird.

Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 52; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 23; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 117 (11/2015); *Ballwieser* in *MüKo* HGB, 4. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 10; *Henrichs* in *Beck-OGK* Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 34 (10/2020); *Hömberg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 8 (3/2020); *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 138 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 253.

Bei unterjährigen Zeiträumen sind entsprechende Teile des Jahresbetrags anzusetzen; uE genügt in Anlehnung an § 7 Abs. 1 Satz 4 eine monatsgenaue Rechnung.

Maßgeblich ist das jeweilige schuldrechtl. Verhältnis; Aspekte der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung sind insoweit nicht heranzuziehen (*Krumm* in *Branidis/Heuermann*, § 5 Rz. 689 [3/2020]).

Gleichbleibende Leistung: Die Aufteilung kann rein zeitlich vorgenommen werden, wenn Wert bzw. Menge der Gegenleistung kontinuierlich in gleichbleibender Höhe anfallen, so zB bei der gleichbleibenden Nutzungsüberlassung einer Mietssache.

§ 5 Anm. 2200 | K. Abs. 5: Abgrenzungsposten

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 117 (11/2015); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 689 (3/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 138 (7/2021).

| | |
|---------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| aktiver RAP = | $\frac{\text{Vorleistung} \quad \text{Zeitraum der am Abschlussstichtag ausstehende}}{(\text{gebuchte Ausgaben}) \times \text{Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}}$ |
| | $\frac{\text{Zeitraum der gesamten Gegenleistungs-} \quad \text{verpflichtung des Vertragspartners}}{\text{Zeitraum der gesamten Gegenleistungs-} \quad \text{verpflichtung des Vertragspartners}}$ |

Beispiel 1:

Vorausgezahlt wurden am 1.1.2010 36 000 € für 36 Monate Miete.

| | | | |
|----------------|------------------------|------------------------|-----------------------|
| Bilanzstichtag | 31.12.2010 | 31.12.2011 | 31.12.2012 |
| Aktiver RAP = | $36\,000 \times 24/36$ | $36\,000 \times 12/36$ | $36\,000 \times 0/36$ |
| | = 24 000 | = 12 000 | = 0 |

Veränderliche Werte/Preise der Leistung: Variieren im Zeitraum der Gegenleistung die Werte/Preise (Kurse) pro Einheit der Gegenleistung, so ist das Aufteilungsverhältnis entsprechend zu gewichten (zeit-/wertmäßige Quotierung):

Beispiel 2:

Für 1 000 qm Geschäftsräume beträgt der monatliche Mietzins im Jahr 2010 10 €/qm, im Jahr 2011 14 €/qm. Am 1.5.2010 wird der Mietzins (136 000 €) für ein Jahr vorausbezahlt.

$$\text{aktiver RAP} = 136\,000 \text{ €} \times \frac{4 \times 1\,000 \times 14}{8 \times 1\,000 \times 10 + 4 \times 1\,000 \times 14} = 56/136 \times 136\,000 \text{ €} = 56\,000 \text{ €}$$

| | |
|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| aktiver RAP = | $\frac{\text{Vorleistung} \quad \text{Wert der am Abschlussstichtag ausstehende}}{(\text{gebuchte Ausgaben}) \times \text{Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}}$ |
| | $\frac{\text{Wert der gesamten Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}}{\text{Wert der gesamten Gegenleistungsverpflichtung des Vertragspartners}}$ |

Ein Fall veränderlicher Werte der Gegenleistung ist insbes. auch bei vorausgezahlten Zinsen für ein Tilgungsdarlehen und vorausgezahlten Leasingraten gegeben (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 117 [11/2015]; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 138 [7/2021]). Zur Frage der Rechnungsabgrenzung bei degressiven Leasingraten vgl. Anm. 2191.

Unterschiedliche Menge der Gegenleistung: Variieren die Mengen der Gegenleistung im Zeitablauf, so ist u.E. bei konstanten Preisen pro Einheit der Gegenleistung eine zeit-/mengenmäßige Quotierung der Vorleistung vorzunehmen.

| | |
|---------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| aktiver RAP = | $\frac{\text{Vorleistung} \quad \text{Am Abschlussstichtag noch ausstehende}}{(\text{gebuchte Ausgaben}) \times \text{Gegenleistungsmenge}}$ |
| | $\frac{\text{gesamte Gegenleistungsmenge}}{\text{gesamte Gegenleistungsmenge}}$ |

Beispiel 3:

Ein Versicherungsvertrag sieht vom 1.7.2010 bis 28.2.2011 eine Versicherungssumme von 100 000 €, für die Zeit vom 1.3.2011 bis 30.6.2011 eine Versicherungssumme von 50 000 € vor. 5 000 € Versicherungsprämie wurde am 1.7.2010 vorausbezahlt.

$$\text{aktiver RAP} = 5\,000 \text{ €} \times \frac{2 \times 100\,000 + 4 \times 50\,000}{8 \times 100\,000 + 4 \times 50\,000} = 5\,000 \text{ €} \times 4/10 = 2\,000 \text{ €}$$

(2) Vorleistungen außerhalb gegenseitiger Verträge

2201

In anderen Fällen als gegenseitigen Verträgen (zB Leistungen im Bereich des öffentlichen Rechts wie die Zahlung von KfzSt oder Berufsgenossenschafts- und Kammerbeiträgen) kommt nur eine zeitanteilige Verteilung in Betracht (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 118 [11/2015]; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 138 [7/2021]). Das ist auch unproblematisch möglich, weil insoweit eine Rechnungsabgrenzung nur zulässig ist, wenn der Zeitraum, für den die Vorauszahlung erbracht wird, kalendermäßig bestimmt ist (s. Anm. 2190).

ee) Auflösung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten**(1) Planmäßige Auflösung**

2202

Grundsatz: Ein aktiver RAP ist planmäßig aufzulösen, soweit Aufwand wirtschaftlich entstanden und eine Neutralisierung der geleisteten Zahlung somit nicht mehr gerechtfertigt ist.

Kleindiek in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 24; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 128 (11/2015); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 34 (10/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 13; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 139 (7/2021).

Stets ist auf die individuellen Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 254; vgl. auch das Beispiel bei *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 5). Für die Auflösung eines aktiven RAP ist es demgegenüber nicht maßgeblich, wann die Einnahmen anfallen, aus denen die Vorauszahlung geleistet wird (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 127 [11/2015]).

Vorleistungen im Rahmen gegenseitiger Verträge:

- ▶ *Verhältnis der noch zu erbringenden zur Gesamtleistung maßgeblich:* Bei gegenseitigen Verträgen ist ein aktiver RAP aufzulösen, wenn und soweit der Vertragspartner seine Leistung erbracht hat. Es ist also – wie bei der Bildung des aktiven RAP auch (s. Anm. 2200) – zu prüfen, wie sich das Verhältnis der noch zu erbringenden zur gesamten Gegenleistung darstellt.

Bauer in *KSM*, § 5 Rz. F 128 (11/2015); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 34 (10/2020); *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 139 (7/2021).

Der RAP ist insoweit aufzulösen, als die Gegenleistung – nunmehr – erbracht worden ist.

- ▶ *Lineare Auflösung:* Liegt eine gleichbleibende Leistung vor (s. Anm. 2200), führt dies zu einer linearen bzw. zeitanteiligen Auflösung des RAP.

Kleindiek in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 24; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 128 (11/2015); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 691 (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 13; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 140 (7/2021); ebenso BFH v. 26.3.1991 – IV B 132/90, BFH/NV 1991, 736, für vorausgezahlte Erbbauzinsen.

- ▶ *Degressive Auflösung:* Sinkt hingegen der Wert der Gegenleistung im Laufe des Zeitraums, für den die Vorauszahlung erbracht worden ist, planmäßig ab (so etwa bei Tilgungsdarlehen, bei denen das zur Nutzung überlassene Kapital von Jahr zu Jahr geringer wird), führt dies zu einer degressiven Auflösung des RAP

(*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 128 [11/2015]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 691 [3/2020]; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 140 [7/2021]).

- *Progressive Auflösung*: Steigt der Wert der Gegenleistung im Laufe des Zeitraums, für den die Vorauszahlung erbracht worden ist, planmäßig an, ist dementsprechend eine progressive Auflösung des RAP geboten (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 128 [11/2015]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 691 [3/2020]; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 140 [7/2021]).

Kein Fall der progressiven Auflösung eines aktiven RAP ist allerdings gegeben, wenn eine Vorauszahlung für einen längerfristigen Zeitraum geleistet wird, ohne dass die Vertragsparteien sich über eine Abzinsung des RAP geeinigt hätten.

Bauer in *KSM*, § 5 Rz. F 131 (11/2015); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 691 (3/2020); *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 134 (7/2021); vgl. auch BFH v. 26.3.1991 – IV B 132/90, BFH/NV 1991, 736.

In diesem Fall kann zwar der Zahlungsempfänger mit der erhaltenen Vorauszahlung Zinserträge generieren, die im Laufe des Vorauszahlungszeitraums sinken. Das rechtfertigt es aber nicht, die Vorauszahlung auf der Seite des Zahlenden teilweise als Zinszahlung zu begreifen mit der Folge, dass der Tilgungsanteil von Jahr zu Jahr ansteigt und der RAP progressiv aufzulösen wäre. Vielmehr ist auch in diesem Fall auf das Verhältnis der erbrachten zur gesamten Gegenleistung abzustellen. Handelt es sich dabei um eine gleichbleibende Sachleistung, wie zB die Überlassung einer Mietsache, bleibt es danach bei einer linearen Auflösung.

Bauer in *KSM*, § 5 Rz. F 131 (11/2015); *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 134 (7/2021); vgl. auch BFH v. 26.3.1991 – IV B 132/90, BFH/NV 1991, 736, für vorausgezahlte Erbbauzinsen.

Vorleistungen außerhalb gegenseitiger Verträge: Wurde die Vorleistung nicht im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags, sondern zB auf der Grundlage öffentlichen Rechts geleistet (wie etwa die Vorauszahlung von KfzSt oder Berufsgenossenschafts- und Kammerbeiträgen), so ist der aktive RAP zeitanteilig aufzulösen (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 130 [11/2015]; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 140 [7/2021]).

2203 (2) Außerplanmäßige Auflösung

Grundsatz: Ansatz und Höhe aktivierter RAP sind zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen und neu eingetretene Umstände sind zu berücksichtigen. Ein aktiver RAP ist außerplanmäßig aufzulösen, wenn und soweit die Voraussetzungen für seine Bilanzierung nachträglich wegfallen (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 691a [3/2020]; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. II/9 Rz. 140a [7/2021]). Demgegenüber kommt eine außerplanmäßige Auflösung nicht in Betracht, wenn der wirtschaftliche Wert der Gegenleistung sinkt, weil dies einer Teilwertabschreibung gleichkäme, die für aktive RAP jedoch ausgeschlossen ist (vgl. Anm. 2198). Das gilt auch, wenn die Gegenleistung für den Vorauszahlenden völlig wertlos geworden ist. Insoweit muss sich der Vorleistende genauso behandeln lassen wie derjenige Stpfl., der laufend als überhöht erkannte Zahlungen erbringt, zB aufgrund eines Mietvertrags, wenn mittlerweile das Mietniveau gesunken ist oder aufgrund eines Darlehensvertrags, wenn das Zinsniveau gesunken ist. Der in diesem Fall eigentlich gebotenen Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwedenden Geschäften

ten (vgl. Anm. 2198) steht stl. sowohl im Falle der laufenden Zahlung als auch im Falle der Vorauszahlung und Aktivierung eines RAP Abs. 4a entgegen.

Fälle der Herabsetzung bzw. Ausbuchung des Rechnungsabgrenzungspostens:

- **Rückzahlung der Vorauszahlung:** Wird die Vorleistung zurückerstattet (zB gezahlte KfzSt wegen Abmeldung des Fahrzeugs, gezahlte Kammerbeiträge wegen Ausscheidens aus der Kammer, aber auch vorausgezahlte Miete oder Pacht, weil die Vertragsparteien abweichende Abreden getroffen haben), ist mangels Vorliegens einer Ausgabe kein Raum mehr für eine Abgrenzung. Der RAP ist aufzulösen (ebenso *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 133 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 140af. [7/2021]). Ebenso ist es, wenn der Vertrag, auf dessen Grundlage die Vorauszahlung geleistet wird, wegfällt, aber die Rückzahlung noch aussteht. Auch dann ist eine Abgrenzung nicht mehr möglich, weil die geleistete Ausgabe keinen Zukunftsbezug mehr hat. Die Vorauszahlung führt in diesem Fall ggf. zur Aktivierung einer Forderung auf Rückzahlung (ebenso *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 133 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 140b [7/2021]).
- **Verkürzung der Dauer des Zeitraums, für den vorgeleistet wurde:** Verkürzt sich die Laufzeit des Vertrags, die Dauer der Leistungserbringung oder die Dauer des sonstigen Zeitraums, für den vorgeleistet wurde, ohne dass es zu einer teilweisen Rückzahlung der Zahlung kommt, ist zu unterscheiden, ob die Vertragsparteien eine Erhöhung des Gegenwerts für die Sachleistung für die gesamte, also auch die schon erbrachte Gegenleistung, beabsichtigt haben, oder ob nur die in der Zukunft zu erbringende Gegenleistung höher entgolten werden soll. Im ersten Fall ist der aktivierte RAP zu vermindern und der Aufwand schon abgelaufener Abrechnungsperioden zu erhöhen; im zweiten Fall ändert sich nur die Verteilung des in voller Höhe bestehenden RAP.

Beispiel 1

(Erhöhung des Gegenwerts für die gesamte Sachleistung): Der Stpf. zahlt die Miete für einen fünf Jahre laufenden Mietvertrag iHv. 15 000 € in voller Höhe im ersten Jahr der Laufzeit. 3 000 € sind Aufwand des laufenden Wj.; iHv. 12 000 € ist ein aktiver RAP zu bilanzieren. Kommen die Vertragsparteien im zweiten Jahr der Nutzung überein, dass der Mietvertrag nur für drei Jahre Bestand haben soll, ohne dass sich an der Zahlungshöhe etwas ändert (Verkürzung der Vertragsdauer), oder einigen sie sich darauf, dass die geleistete Zahlung nur die ersten drei Jahre der Mietzeit bei ansonsten weiterlaufendem Vertrag abdecken soll, und besteht weiter Einigkeit darüber, dass der Mietzins damit auf 5 000 € pro Jahr angehoben wurde, ist für das erste Jahr der Laufzeit nachträglich weiterer Aufwand iHv. 2 000 € zu erfassen; der aktivierte RAP ist auf 10 000 € zu vermindern und auf das zweite und dritte Jahr der Laufzeit zu verteilen.

Beispiel 2

(Erhöhung des Gegenwerts für die Sachleistung für die Zukunft): Der Stpf. zahlt die Miete für einen fünf Jahre laufenden Mietvertrag iHv. 15 000 € in voller Höhe im ersten Jahr der Laufzeit. 3 000 € sind Aufwand des laufenden Wj.; iHv. 12 000 € ist ein aktiver RAP zu bilanzieren. Kommen die Vertragsparteien im zweiten Jahr der Nutzung überein, dass die Miete in Zukunft 4 000 € pro Jahr betragen soll, verbleibt es bei der Aktivierung des RAP iHv. 12 000 €; dieser Betrag ist in der Folgezeit aber nicht mit 3 000 € pro Jahr, also über vier Jahre, sondern mit 4 000 € pro Jahr, also über drei Jahre, aufzulösen.

- **Wechsel der Gewinnermittlungsart:** Geht der Stpf. von der Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 oder dem Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 zur Einnahmenüberschussrechnung über, so müssen allfällige aktive RAP aufgelöst werden (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 133 [11/2015]). Der Auflösungsbetrag vermindert dann den

laufenden Gewinn des letzten Jahres der Bilanzierung bzw. des Bestandsvergleichs (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 133 [11/2015]).

- **Betriebsaufgabe:** Gibt der StpfL seinen Betrieb auf, entfällt die Notwendigkeit oder auch nur die Möglichkeit, Aufwand in eine spätere Periode zu verlagern. Sofern die Betriebsaufgabe nicht zu einer Rückzahlung des vorgeleisteten Betrags führt (s. oben „Rückzahlung der Vorauszahlung“) ist ein aktiver RAP zu Lasten des laufenden Gewinns aufzulösen (ebenso *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 133 [11/2015]). Anders ist es bei einer Betriebsveräußerung; hier ist nicht ersichtlich, warum die Abgrenzung der geleisteten Zahlung nicht vom Erwerber fortgeführt werden sollte (aA *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 133 [11/2015]).

2204 ff) Heraufsetzung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten

Ansatz und Höhe aktivierter RAP sind zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen und neu eingetretene Umstände sind zu berücksichtigen. Eine Erhöhung eines bereits aktivierten RAP ist allerdings nur in seltenen Fällen vorstellbar, zB, wenn sich der Aufwand vergangener Abrechnungsperioden vermindert und eine bereits geleistete Zahlung teilweise auf Folgeperioden umzubuchen ist.

Beispiel:

Der StpfL zahlt die Miete für einen fünf Jahre laufenden Mietvertrag iHv. 15 000 € in voller Höhe im ersten Jahr der Laufzeit. 3 000 € sind Aufwand des laufenden Wj.; iHv. 12 000 € ist ein aktiver RAP zu bilanzieren. Kommen die Vertragsparteien im zweiten Jahr der Nutzung überein, dass der Mietvertrag nicht für fünf, sondern für zehn Jahre Bestand haben soll, ohne dass sich an der Zahlungshöhe etwas ändert, und besteht weiter Einigkeit darüber, dass der Mietzins damit auf 1 500 € pro Jahr vermindert wurde, ist für das erste Jahr der Laufzeit der Aufwand um 1 500 € zu vermindern; der aktivierte RAP erhöht sich dann auf 13 500 und ist auf die neue Laufzeit des Vertrags, also die folgenden neun Jahre, zu verteilen.

2205–2209 Einstweilen frei.

3. Passive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)

Schrifttum: *Groove*, Gewinnrealisierung bei Leasinggesellschaften mit Mobilienleasing, DB 1984, 889; *Bink*, Bilanzierung bei der Forfaitierung von Leasingforderungen, DB 1987, 1106; *Greve*, Grundfragen der Bilanzierung beim Leasinggeber, WPg 1990, 161; *Mathiak*, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DStR 1992, 1601; *Moxter*, Zur neueren Bilanzrechtsprechung des I. BFH-Senats, DStR 1997, 433; *Hoffmann*, Die passive Abgrenzung als Schuld, StuB 2010, 449; *Kudert/Marquard*, Anmerkungen zur Bilanzierung von Signing Fees, WPg 2010, 238; *Küting/Strauß*, Der passive Rechnungsabgrenzungsposten: ein „Schlüsselspieler“ in der Fußball-Bundesliga, DB 2010, 1189; *Stadler/Bindl*, Das unverzinsliche Darlehen in der Konzernsteuerplanung, DB 2010, 882; *Balmes/Graessner*, Passive Rechnungsabgrenzung bei der Finanzierung von Autokaufen durch zinsgünstige Darlehen, FR 2011, 885; *Krüger*, Bilanzielle Berücksichtigung der Ausgabe von Dienstleistungsgutscheinen?, DStR 2011, 1095; *Marx/Löffler*, Die bilanzielle Abbildung besonderer Entgelte beim Franchising, DB 2012, 1337; *Ritzrow*, Rechnungsabgrenzungsposten, Teil II, StBp. 2012, 137; *Kirsch/Weber/Gallasch*, Bilanzierung von Vermarktungsrechten im Profifußball, DStR 2013, 541; *Priester*, Passive Rechnungsabgrenzung – Kriterien der Ansatzpflicht, DB 2016, 1025; *Welter*, Steuerbilanzielle Abbildung von Entwicklungs- und Werkzeugkostenzuschüssen sowie Teilwertabschreibungen auf unfertige Werkzeuge im Umlaufvermögen, DB 2017, 2118.

a) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2**aa) „Einnahmen“ vor dem Abschlussstichtag****(1) Begriff der Einnahmen**

2210

Meinungsstand:

- *Nur Zahlungsmittelzugänge*: Ebenso wie im Bereich der aktiven Rechnungsabgrenzung (s. Anm. 2185) will eine Mindermeinung den Begriff der Einnahmen auf Zugänge an Bar- oder Buchgeld beschränken (*Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 20 [10/220]; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 247).

Als Einnahme wurde von der Rspr. auch eine Einzahlung auf ein zunächst noch gesperrtes (Festgeld-)Konto bei einem Kreditinstitut angesehen, jedenfalls wenn der Stpf. mindestens wirtschaftlich darüber verfügen kann (zB durch Beleihung) und mit einer Effektuierung des Sperrvermerks nicht ernsthaft zu rechnen ist (BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669).

Allerdings werden teilweise auch Sachleistungen im Rahmen eines tauschähnlichen Geschäfts als Einnahmen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 angesehen.

So *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 20 (10/2020); für die Einbeziehung von Sachleistungen allg. auch *Herzig/Joisten*, DB 2011, 1014 (1017); ebenso für die Einbeziehung von Sach- oder Arbeitsleistungen *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 48 (11/2015).

- *Jede effektive Vermögensmehrung*: Vielfach wird jedoch auch der Begriff der Einnahme (zum entsprechenden Verständnis des Begriffs „Ausgabe“ s. Anm. 2185) so interpretiert, dass die Einbuchung von Forderungen und der Abgang von Verbindlichkeiten dazu gerechnet wird.

BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 22; *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 196; *Küting/Strauß*, DB 2010, 1189, 1190; *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; *Balmes/Graessner*, FR 2011, 885 (886); *Küting/Trützscher* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 63 (2/2016); *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 6, 13; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 902 (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 3; *Tiedchen* in *HdJ*, Abt. III/8 Rz. 42 (7/2021).

Daher ist ein passiver RAP insbes. auch dann zu bilanzieren, wenn vor dem Abschlussstichtag eine Forderung auf eine zeitbezogene Vorausleistung des Vertragspartners entstanden, aber noch nicht durch Zahlung erloschen ist und so weit ihrer Aktivierung nicht der Grundsatz der Nichtbilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten aus schwiebenden Geschäften entgegensteht (dazu auch BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122 [123 f.]; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 22; zur Einschränkung hinsichtlich der Beachtung des Grundsatzes des Nichtausweises von Forderungen und Verbindlichkeiten aus schwiebenden Geschäften s. Anm. 2185). Auch die Befreiung von Geld-Verbindlichkeiten, zB die Übernahme von Erschließungsbeiträgen seitens des Erbbauberechtigten, genügt für die Annahme einer Einnahme.

BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; BFH v. 4.9.1997 – IV R 40/96 BFH/NV 1998, 569; gIA *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungs-

abgrenzung, 1998, 197; *Ritzrow*, StBp. 2012, 137 (138); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 51 (11/2015).

- **Alle Betriebsvermögensmehrungen:** Noch weitergehend werden als Einnahmen neben den genannten Fällen auch Zugänge und Werterhöhungen von Aktiva außerhalb des Geldvermögens bzw. Abgänge und Wertminderungen von Passiva außerhalb der Geldverbindlichkeiten angesehen (*Kliem*, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 169 mwN, 261; *Krumb* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 902 [3/2020]).

Stellungnahme: Ebenso wie im Bereich der aktiven Rechnungsabgrenzung und aus den dort genannten Gründen (s. Anm. 2185) ist der extensiven Auslegung des Begriffs der Einnahmen zu folgen. Lediglich fiktive Vermögensmehrungen wie der fiktive Zinsertrag, der sich aus der Abzinsung eines unverzinslichen Gesellschafterdarlehens ergibt stellen jedoch keine Einnahme iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 dar (BFH v. 13.7.2017 – VI R 62/15, BStBl. II 2018, 15 Rz. 20; *Stadler/Bindl*, DB 2010, 882 [863]).

2211 (2) Rechtsgrund der Einnahme

Grundsatz: Auf den Rechtsgrund der Einnahme kommt es nicht an (*Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 22 [10/2020]). Häufig stellt die Einnahme eine Vorleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts dar; sie kann aber auch ein dingliches Rechtsverhältnis oder eine öffentlich-rechtl. Rechtsbeziehung als Grundlage haben. Einnahmen können auf der Grundlage freiwilliger oder unfreiwilliger Leistungen entrichtet werden.

Einnahmen in Gestalt öffentlich-rechtlicher Subventionen: Insbesondere können passive RAP bei Erhalt von öffentlich-rechtl. Subventionen zu bilden sein.

BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488 (490); FG Münster v. 15.12.2015 – 10 K 516/14 K, G, EFG 2016, 462 Rz. 33, rkr.; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 359 (11/2015).

Bei Zahlungen, die ihren Rechtsgrund im Bereich des öffentlichen Rechts haben, wird allerdings gefordert, dass ein Rechtsverhältnis gegeben sei, das wirtschaftlich mit einem gegenseitigen Vertrag vergleichbar ist bzw. dass das vom Subventionsempfänger erwartete Verhalten wirtschaftlich als zeitraumbezogene Gegenleistung für die Subvention aufgefasst werden kann.

BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772, Rz. 51; *Scheel*, Rechnungsabgrenzungs-posten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 32f.; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 359 (11/2015); *Krumb* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 905 (3/2020); krit. dazu allerdings *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 224.

Diese Einschränkung ist uE abzulehnen. Hinreichende – aber auch erforderliche – Voraussetzung für die Passivierung eines RAP beim Empfang öffentlich-rechtl. Subventionen ist es, dass eine Zahlung vorliegt, die sich auf eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag bezieht und Ertrag für die Zeit nach diesem Tag darstellt. Gerade im Bereich der öffentlich-rechtl. Subventionen zeigt sich, dass ein Abstellen auf eine „wirtschaftliche Gegenleistung“ zu Unstimmigkeiten führt (darauf weist *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 223, hin). So hat der BFH die Passivierung eines RAP beim Empfang eines Zuschusses für die Besetzung eines Ausbildungsplatzes für zulässig gehalten; die Gegenleistung hat er in der Besetzung des Ausbildungsplatzes für mindestens zwei aufeinanderfolgende Ausbildungsverhältnisse gesehen.

BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552 (554); ebenso *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 361 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6411; aA aber zum Ausbildungsplatzförderungsprogramm Ost *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker*, DStR 1999, 2135 (2142).

Grundsätzlich soll die Gewährung eines Investitionszuschusses nicht zur Passivierung eines RAP berechtigen, weil die „Gegenleistung“ bereits mit der Anschaffung des Investitionsguts vollständig erbracht sei und sich somit nicht auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag erstrecke (FG Münster v. 15.12.2015 – 10 K 516/14 K, G, EFG 2016, 462, Rz. 35 mwN, rkr.). Wird der Zuschuss aber nicht für die Anschaffung, sondern für das Leasing eines WG gewährt, wird die Passivierung eines RAP für zulässig gehalten. Die Gegenleistung soll in diesem Fall darin liegen, dass der Stpfl. einen Gebrauchsüberlassungs- bzw. Leasingvertrag mit einer Mindestdauer von zwei Jahren über das bezuschusste Fahrzeug abschloss, diesen auch tatsächlich über einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren beibehielt und das Fahrzeug während dieses Zeitraums auf ihn zugelassen blieb (FG Münster v. 15.12.2015 – 10 K 516/14 K, G, EFG 2016, 462, Rz. 42, rkr.). Der Empfänger eines Investitionszuschusses zur Anschaffung einer Maschine, welcher an die Beschäftigung eines Schwerbehinderten gebunden war, durfte in Höhe des Teils des Zuschusses, der die AK der Maschine überstieg, einen passiven RAP bilanzieren, offensichtlich weil die Gegenleistung in der Errichtung und Erhaltung eines Schwerbehinderten-Arbeitsplatzes gesehen wurde (BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488; zust. *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 362 [11/2015]). Die Zahlung einer Abfindung für die Verpflichtung, eine Mühle stillzulegen und den Mühlenbetrieb für 30 Jahre nicht wieder aufzunehmen, soll wegen der letztgenannten Verpflichtung, die als Gegenleistung angesehen wird, zu Passivierung eines RAP berechtigen (BFH v. 22.7.1982 – IV R 111/79, BStBl. II 1982, 655). Gleiches gilt für die Verpflichtung eines Landwirts, die Erweiterung der Schweinehaltung zu unterlassen (BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884). Demgegenüber wird die Bilanzierung eines passiven RAP bei Empfang von Fördermitteln nach § 9 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG v. 10.4.1991, BGBl. I 1991, 886) teilweise insbes. deswegen abgelehnt, weil es an einer Verpflichtung zu einer Gegenleistung fehle.

BFH v. 14.7.1988 – IV R 78/85, BStBl. II 1989, 189 (190) zu § 10 KHG v. 29.5.1972, BGBl. I 1972, 1009; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 367 (11/2015); aA *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 230; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 35 (7/2021).

Dagegen wird eingewendet, dass man als Gegenleistung durchaus die Erbringung von Pflegeleistungen zu nicht kostendeckenden Preisen, die Erfüllung der Aufgaben nach dem Krankenhausbedarfsplan und die bedarfsgerechte Versorgung der Bevölkerung benennen könnte (*Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 230). Im Falle eines Zuschusses zum Bau einer Tiefgarage hat der BFH die Möglichkeit der Passivierung eines RAP nicht einmal erwogen (BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702), obwohl die Klägerin sich verpflichtet hatte, 350 von 445 Stellplätzen der Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen.

(3) Keine Periodizität der Einnahmen

2212

Ebenso wie im Bereich der aktiven Rechnungsabgrenzung wird eine Periodizität der Einnahmen nicht gefordert (vgl. Anm. 2185). Demzufolge nötigt auch eine

einmalige Einnahme mit periodenüberschreitender Leistungsverpflichtung zur Bildung eines RAP.

2213 (4) Abgrenzungsfragen zum Einnahmenbegriff

Ersparne Aufwendungen sind keine Einnahmen, die passiv abgegrenzt werden können. Deshalb kann zB ein Kreditinstitut, das kündbare Sparverträge mit steigendem Zinssatz gewährt, in den ersten Jahren der Vertragslaufzeit keinen passiven RAP für die in späteren Jahren zu zahlenden höheren Zinsen bilden, denn insofern liegen keine Einnahmen, sondern nur ersparne Aufwendungen vor.

BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373 (374); *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 386 „Zuwachssparen“ (11/2015); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 20 (10/2020).

Umsatzsteuer gehört bei erhaltenen Vorauszahlungen für ustpfl. Leistungen zwar zur Einnahme, muss jedoch an das FA abgeführt werden. Im Erg. sind daher die abzugrenzenden Einnahmen um die abzuführende USt zu kürzen, weil nur in Höhe des Differenzbetrags eine Betriebsvermögensmehrung eintritt; es ist also nur der Netto-Betrag abzugrenzen.

2214 (5) Aufteilung im Schätzwege

Grundsatz: Einheitlich erhaltene Einnahmen, die nur teilweise die Voraussetzungen für die Rechnungsabgrenzung erfüllen oder die verschiedene zeitbezogene Gegenleistungen betreffen, sind nach objektiven Kriterien ggf. im Wege der Schätzung aufzuteilen.

BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 31; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 76 (11/2015); *Priester*, DB 2016, 1025 (1028); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 688 (3/2020).

Einzelfälle:

- *Entsorgungsverpflichtung*: Ist der Stpf. verpflichtet, hergestellte oder in Umlauf gebrachte Güter zurückzunehmen und zu entsorgen, kann er keinen passiven RAP bilden. Das für das Gut erhaltene Entgelt kann nicht sachgerecht auf die Lieferung einerseits und die zukünftige Rücknahme- und Entsorgungsverpflichtung aufgeteilt werden (FG München v. 29.5.1988 – 7 V 345/98, EFG 1998, 1458, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 15.3.1999 – I B 95/98, BFH/NV 1999, 1205; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 386 „Entsorgung von Altbatatierien“ [11/2015]).
- *Zahlung für die Duldung von Emissionen und den Verzicht auf Einwendungen im Baugenehmigungsverfahren*: Beim Erhalt einer Zahlung einerseits für die Duldung von Emissionen von einem Nachbargrundstück und andererseits dafür, dass der Zahlungsempfänger keine Einwendungen im Baugenehmigungsverfahren erhebt, hat die Rspr. die Passivierung eines RAP gänzlich abgelehnt, weil eine Aufteilung im Schätzwege nicht möglich sei (BFH v. 16.11.1988 – IV R 100/87, BFH/NV 1989, 772).
- *Zahlung für die Buchführungsleistungen und Datenspeicherung*: Eine Vergütung, die ein Unternehmen für die Erbringung von Buchführungsleistungen, verbunden mit der Verpflichtung, die Daten für einen Zeitraum von zwei Jahren für Nach-, Um- und Abschlussbuchungen bereitzuhalten, erhielt, kann nicht in

eine Vergütung für die Buchführungsleistung einerseits und für das Vorhalten der Daten andererseits aufgeteilt werden, so dass eine teilweise passive Abgrenzung der Einnahme nicht möglich ist (BFH v. 24.8.1983 – I R 16/79, BStBl. II 1984, 273 [276]).

- **Dienstleistungsgutscheine:** Gibt ein Dienstleistungsunternehmen Gutscheine aus, die den Kunden im Folgejahr den Bezug verbilligter Leistungen ermöglichen, liegt überhaupt keine Einnahme vor, die passiv abzugrenzen wäre (BFH v. 19.9. 2012 – IV R 45/09, BStBl. II 2013, 123 Rz. 46; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 43 [7/2021]). Eine Aufteilung des Entgelts, das das Unternehmen im abgelaufenen Jahr für seine Leistung erhalten hat, im Schätzwege auf die bereits erbrachten und die noch zu erbringenden Leistungen kommt daher nicht in Betracht.

BFH v. 19.9.2012 – IV R 45/09, BStBl. II 2013, 123 Rz. 46; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 386 „Bonusgutscheine“ (11/2015); *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 43 (7/2021); aA *Krüger*, DStR 2011, 1095 (1097); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6401.

bb) Einnahmen „vor dem Abschlussstichtag“

2215

Abschlussstichtag: Zum Begriff des Abschlussstichtags vgl. Anm. 2186.

Vor dem Abschlussstichtag: Zu diesem Kriterium vgl. Anm. 2186; *Herzig/Joisten*, DB 2011, 1014 (1017).

cc) „Ertrag“ für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

2216

Begriff des Ertrags: Erträge sind betrieblich veranlasste Güterzugänge des Unternehmens, die zu einer Mehrung des Reinvermögens führen. Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es ebenso wie beim Aufwand (s. Anm. 2187) nicht an. Maßgeblich für den Ausweis eines Ertrags ist das Realisationsprinzip (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 58 [11/2015]).

Abgrenzungsfragen zum Ertragsbegriff:

- **Lizenzverträge:** Bei als Lizenzverträgen bezeichneten Vereinbarungen ist im Einzelfall zu untersuchen, ob tatsächlich eine Lizenzierung gegeben ist, bei der der Ertrag während der Laufzeit des Vertrags realisiert wird, oder ob nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung ein Rechtskauf vorliegt, bei dem der Ertrag durch Übertragung des Rechts bereits vollständig realisiert ist (dazu FG Münster v. 15.12.2000 – 8 K 1543/07 E, DStRE 2011, 1309, rkr.).
- **Privateinlagen** von Zahlungsmitteln sind zwar Einnahmen, dürfen aber nicht abgegrenzt werden, auch wenn sie sich auf eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag beziehen, weil sie nie „Ertrag“ werden (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 54 [11/2015]).
- **Zinszuschüsse:** Die Rspr. hält die Bildung von passiven RAP für geboten, wenn der Stpf. einen Zinszuschuss für die Aufnahme eines verzinslichen Darlehens von einem Dritten erhält (BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781; glA *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6434). Im Schrifttum wird es demzufolge auch für möglich gehalten, Zinszuschüsse, die Autoproduzenten und Autohändler Banken zum Ausgleich finanzieller Nachteile von Billigkrediten an Autokäufer gewähren, passiv abzutragen (*Balmes/Graessner*, FR 2011, 885; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl.

2021, § 5 Rz. 257). In diesen Fällen ist jedoch kein Ertrag zu verzeichnen, hinsichtlich dessen der Realisationstatbestand, also die Erbringung der eigenen Sach- oder Dienstleistung, noch aussteht. Vielmehr mindert die Einnahme den betrieblichen (Zins-)Aufwand. Die Minderung von Aufwendungen berechtigt aber nicht zur Bildung eines passiven RAP (*Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 37 [7/2021]).

- **Werbebeiträge von Franchisenehmern:** Franchisenehmer zahlen an den Franchisegeber bestimmte Beträge zur Finanzierung gemeinsamer Werbemaßnahmen. Ist der erhaltene Betrag am Abschlussstichtag nicht vollständig verbraucht, hat der Franchisegeber den restlichen Teil erfolgsneutral zu behandeln, also zu passivieren. Es handelt sich aber nicht um Ertrag, so dass dieser Passivposten kein passiver RAP ist.

BFH v. 22.8.2007 – X R 59/04, BStBl. II 2008, 284; Marx/Löffler, DB 2012, 1337 (1342); *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 48 (7/2021).

2217 dd) Ertrag „für“ eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

Zeitraumbezug der Gegenleistung: Ebenso wie bei der aktiven Rechnungsabgrenzung wird im Bereich der passiven Rechnungsabgrenzung gefordert, dass die Gegenleistung, für die die abzugrenzende Vorleistung erbracht wird, zeitraumbezogen oder periodisch aufteilbar sein müsse.

BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 (658); BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481 (482); BFH v. 7.3.2007 – I R 18/06, BStBl. II 2007, 697 (698); BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781, Rz. 21; BFH v. 21.9.2011 – I R 50/10, BStBl. II 2012, 197, Rz. 21; BFH v. 6.9.2018 – IV R 26/16, BFH/NV 2018, 1260, Rz. 36; Marx/Löffler, DB 2012, 1337 (1340); Bauer in KSM, § 5 Rz. F 73 (11/2015); Welter, DB 2017, 2118 (2119); Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 24 (10/2020); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 904 (3/2020).

Stellungnahme: Unseres Erachtens können RAP auch gebildet werden, wenn die Gegenleistung sich auf einen Zeitpunkt bezieht (vgl. Anm. 2188). Deshalb sind zB Erlöse eines Sportvereins aus dem Verkauf von Dauerkarten passiv abzugrenzen, wenn sie für Veranstaltungen gelten, die zu einer bestimmten Zeit nach dem Abschlussstichtag stattfinden (*Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 36 [7/2021]; aA – für erhaltene Anzahlung – Bauer in KSM, § 5 Rz. F 386 „Dauerkarten“ [11/2015]). In diesem Sinne hat der BFH die Notwendigkeit der passiven Rechnungsabgrenzung bei Honorarvorauszahlungen auf Unterrichtseinheiten, die im abgelaufenen Wj. noch ausstanden, im Grundsatz bejaht (BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21 [23]). Es ist nicht ersichtlich, warum anders zu entscheiden sein sollte, wenn nicht mehrere Unterrichtseinheiten, sondern nur noch eine Unterrichtsstunde ausstehen (*Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 36 [7/2021]).

2218 ee) Ertrag für eine „bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag

Allgemein zur Bestimmung des Merkmals der bestimmten Zeit vgl. Anm. 2189 f. Auch im Bereich der passiven Rechnungsabgrenzung sind für die Auslegung des Merkmals der bestimmten Zeit die Entstehungsgeschichte der Regelung, das Realisationsprinzip und das bilanzrechtl. Gebot der größtmöglichen Objektivierung der Rechnungslegung zu berücksichtigen (Meyer/Brach, BB 1996, 2345 [2347]). Dies führt auch für die Bilanzierung eines passiven RAP zu der Voraussetzung, dass der

Bilanzierende entweder eine Zahlung erhält, für die er in dem oder den folgenden Abrechnungsperioden eine Leistung zu erbringen hat, die für den Empfänger einen jedenfalls abstrakt bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand darstellt, oder aber für die er eine Leistung zu erbringen hat, die beim Empfänger keinen Vermögensgegenstand darstellt, sich aber in einem kalendermäßig bestimmten Zeitraum nutzbringend auswirkt (*Tiedchen*, BB 1997, 2471 [2475], grds. aA für die passive Rechnungsabgrenzung *Crezelius*, DB 1998, 633 [637] – hinreichend sei der konkrete und rational nachprüfbare Nachweis, dass der Einnahme „sachlich und zeitlich berechenbare Gegenleistungen“ gegenüberstehen). Soweit überhaupt keine Leistung des bilanzierenden Unternehmens zu konstatieren ist (wie zB beim Empfang von öffentlich-rechtl. Subventionen), kommt eine passive Abgrenzung der erhaltenen Zahlung nur bei Vorliegen einer kalendermäßig bestimmten Zeit in Betracht.

Einzelfragen zum Merkmal der bestimmten Zeit im Bereich der passiven Rechnungsabgrenzung:

- **Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer:** Die Rspr. und Teile des Schrifttums sehen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines WG als eine Schätzung an, die das Merkmal der „bestimmten Zeit“ nicht erfüllt.

BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488 (490); BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28 (31); *Mathiak*, DStR 1992, 1601 (1604); *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 102 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4953; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 61 (7/2021); aA *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 686 (3/2020); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 251.

Das hat zur Folge, dass zB beim Empfang einer Subvention für die Anschaffung eines WG, sofern sie nicht dessen AHK mindert, diese nicht im Wege der passiven Rechnungsabgrenzung auf die Jahre der Nutzung des angeschafften WG verteilt werden kann, sondern sogleich als Ertrag zu behandeln ist. Dem ist zuzustimmen. Die Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist eine Schätzung, die auch nicht dadurch objektiviert wird, dass sie zB in einer AfA-Tabelle aufgeführt wird (glA *Mathiak*, DStR 1992, 1601 [1604]; aA *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 686 [3/2020]). AfA-Tabellen geben nur Anhaltpunkte hinsichtlich der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (*Mathiak*, DStR 1992, 1601 [1604]; vgl. auch § 7 Anm. 187); letztlich ist die Nutzungsdauer betriebsindividuell zu schätzen (s. § 7 Anm. 179).

- **Zeitlich unbefristete Duldungs- oder Leistungs- oder Unterlassungsverpflichtungen:** Bei Zahlungen für zeitlich unbefristete Duldungs- oder Leistungs- oder Unterlassungsverpflichtungen (vielfach auch als immerwährende oder ewige Verpflichtungen bezeichnet) wird überwiegend angenommen, dass ein passiver RAP zu bilanzieren sei.

BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 37f.; BMF v. 15.3.1995 – IV B 2 - S 2133 - 5/95, BStBl. I 1995, 183; *Meyer-Scharenberg*, DStR 2001, 754 (756f.); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 251; aA *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 106 (11/2015). *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6414 nennt die Rspr. „großzügig“.

Diese Ansicht wird ersichtlich durch das Unbehagen gespeist, eine Geldzahlung in vollem Umfang als Ertrag zu vereinnahmen, wenn ihr doch eine über Jahre hin andauernde Verpflichtung gegenübersteht (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202 [203]).

Ein passiver RAP ist uE dann zu bilanzieren, wenn die zeitlich unbefristete Verpflichtung beim Empfänger der Leistung ein jedenfalls abstrakt aktivierungsfähiges WG darstellt. Das ist insbes. bei Duldungsverpflichtungen der Fall, die dem Empfänger ein Nutzungsrecht und damit ein WG gewähren (*Tiedchen*, BB 1997, 2471 [2475]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 66 [7/2021]). Darauf, dass dieses WG wegen des Grundsatzes des Nichtausweises schwebender Geschäfte im konkreten Fall nicht aktiviert werden darf, kommt es nicht an. Besteht die zeitlich unbefristete Verpflichtung hingegen in einer Leistungs- oder Unterlassungsverpflichtung, die beim Empfänger nicht zu einem abstrakt aktivierungsfähigen WG führt, kommt die Passivierung eines RAP mangels Vorliegens einer bestimmten Zeit nicht in Betracht.

- **Prepaid-Verträge:** Bei Prepaid-Verträgen zahlt der Mobilfunkkunde einen bestimmten Betrag voraus, den er durch Inanspruchnahme der Mobilfunkleistungen verbraucht. Es lässt sich aber nicht bestimmen, in welcher Zeitspanne das Guthaben verbraucht wird, so dass es an dem Merkmal der bestimmten Zeit fehlt. Die Vorauszahlung ist bei dem Mobilfunkdienstleister daher als erhaltene Anzahlung zu passivieren (gla *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 386 „Prepaid-Verträge“ [11/2015]).

2219 ff) Ertrag für eine bestimmte Zeit „nach dem Abschlussstichtag“

Abschlussstichtag: Zum Begriff s. Anm. 2186.

Nach dem Abschlussstichtag bedeutet, dass der Ertrag wirtschaftlich einer späteren Periode zuzurechnen sein muss. Es ist also eine Zuordnung zu dem Wj., zu dem die Zahlung wirtschaftlich gehört, erforderlich (*Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 44 [7/2021]). Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Erbringung der der Zahlung gegenüberstehenden Leistung, soweit eine solche vorhanden ist.

Aufteilung im Schätzwege: Eine Zahlung, die teils für eine vor dem Abschlussstichtag schon erbrachte und teils für eine nach dem Abschlussstichtag noch zu erbringende Gegenleistung geleistet wird, ist aufzuteilen. Dabei ist uU der Anteil mit Zukunftsbezug sachgerecht zu schätzen.

Einzelfragen:

- **Aufhebung oder Abänderung eines Schuldverhältnisses gegen Entschädigung:** Wird ein für eine bestimmte Laufzeit abgeschlossenes Schuldverhältnis gegen Zahlung einer Entschädigung (Abfindung, Abstandszahlung) aufgehoben oder inhaltlich geändert, so liegt in der Zahlung keine Gegenleistung für eine nach dem Abschlussstichtag zu erbringende Leistung, sondern eine solche für den – vor dem Abschlussstichtag liegenden – Verzicht auf das Festhalten am Vertrag. Es fehlt daher an einem Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag, so dass ein passiver RAP nicht gebildet werden darf.

BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 45 (7/2021); vgl. auch FG Meckl.-Vorp. v. 13.11.2008 – 2 K 228/06, EFG 2009, 914, rkr.; Nds. FG v. 8.10.1997 – II 238/95, EFG 1998, 657, rkr.; ebenso für die Abstandszahlung an einen Mieter für die vorzeitige Aufhebung des Mietvertrags *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 292 (11/2015).

Dies gilt insbes. auch für den Empfang einer Vorfälligkeitsentschädigung, die für die vorzeitige Beendigung eines Darlehensverhältnisses gezahlt wird.

BFH v. 7.3.2007 – I R 18/06, BStBl. II 2007, 697; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 231 (11/2015); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 258. Vgl. dazu auch Anm. 2246.

- ▶ *Entschädigung für Erwerbsverlust:* Erhält der Stpf. eine Entschädigung für die Inkaufnahme von Erwerbsverlusten, so ist die Einnahme nicht passiv abzugrenzen, weil sie nicht Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellt. Sie bezieht sich auf die Duldung des Eingriffs, der vor dem Abschlussstichtag lag (FG Köln v. 20.5.2009 – 5 K 2907/07, EFG 2009, 1369, rkr., für eine Entschädigung für Erwerbsverluste aufgrund von Straßenbaumaßnahmen; glA *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 258).
- ▶ *Forfaitierung von Leasingraten/Forfaitierung eines Andienungsrechts:* Forfaitierung von Leasingraten ist der Verkauf von noch nicht fälligen Leasingforderungen zumeist an ein Kreditinstitut. Der Leasinggeber und Verkäufer erhält dabei ein Entgelt, das die Abzinsung und die Übernahme des Delkredererisikos durch den Käufer, das Kreditinstitut, berücksichtigt. Forfaitierung eines Andienungsrechts, auch als Restwertforfaitierung bezeichnet, ist der Verkauf der künftigen Forderung aus der Verwertung des Leasinggegenstands nach Ablauf der Grundmietzeit. In beiden Fällen steht dem Entgelt, das der Leasinggeber erhält, dessen Verpflichtung gegenüber, den Leasingvertrag mit dem Leasingnehmer nach dem Abschlussstichtag ordnungsgemäß zu erfüllen. Es handelt sich demnach um Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag, der nach hM passiv abzugrenzen ist.
BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122 (123); ADS, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rz. 139; *Grewel*, WPg 1990, 161 (166); *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 315 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6420; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 49 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 257.
- ▶ *Abschlussgebühren von Bausparkassen:* Die vom Bausparer zu zahlende Abschlussgebühr stellt kein Entgelt für die Sparphase oder die spätere Kreditgewährung dar, sondern Gegenleistung für den eigentlichen Vertragsabschluss. Sie ist ein Entgelt für die Kosten des Vertragsabschlusses, also insbes. die Kosten der erstmaligen Vertragsbearbeitung, die Abschlussprovisionen und den Werbeaufwand der Bausparkasse. Die Abschlussgebühr stellt somit keinen Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag dar; eine passive Abgrenzung der Zahlung kommt nicht in Betracht.
BFH v. 11.2.1998 – I R 23/96, BStBl. II 1998, 381; *Meyer/Brach*, BB 1996, 2345 (2349 ff.); *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 37 f.; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 238 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6401, 6412; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 54 (7/2021); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 258; aA *Crezelius*, DB 1998, 633; *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 243.
- ▶ *Signing Fees* sind bei Abschluss von langfristigen Verträgen zu leistende Sonderzahlungen. Sie können zB bei Miet- und Pachtverträgen vorkommen. Üblich sind sie mittlerweile insbes. bei Vermarktungsverträgen im Profifußball. Die Vereine überlassen die Vermarktung ihrer Werberechte (Bandenwerbung, Trikotwerbung, VIP-Hospitality, Internetrechte, Überlassung des Stadionnamens etc.) einer Vermarktungsagentur, die einen bestimmten Prozentsatz der erzielten Werbeeinnahmen als Provision erhält. Bei Abschluss oder Verlängerung des zugrundeliegenden Vertrags hat die Vermarktungsagentur regelmäßig eine *Signing Fee* an den Verein zu zahlen.

Kirsch/Weber/Gallasch, DStR 2013, 541 (542); *Kudert/Marquard*, WPg 2010, 238; *Küting/Strauß*, DB 2010, 1189 (1194).

In der Praxis wird für *Signing Fees* im Bereich des Profifußballs stets ein passiver RAP gebildet.

Hoffmann, StuB 2010, 449; *Küting/Strauß*, DB 2010, 1189 (1194); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6431; für die Bilanzierung eines RAP in diesen Fällen auch *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 14.

Richtigerweise ist danach zu differenzieren, ob es sich bei der Zahlung um eine Vorauszahlung des Entgelts für eine von dem Verein noch zu erbringende Leistung (der Überlassung der Werberechte) oder um eine Abschlussgebühr für den Vertrag selbst (vergleichbar der Abschlussgebühr bei einem Bausparvertrag) handelt. Nur im ersten Fall ist die Passivierung eines RAP möglich und geboten, weil es sich um Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag handelt (*Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 52 [7/2021]).

- ▶ *Entgelt für die Eintragung in das Baulastenverzeichnis*: Zahlungen, die ein Grundstückseigentümer für die Eintragung einer Baulast in das Baulastenverzeichnis erhält, sind nicht passiv abzugrenzen. Die für die Zahlung zu erbringende Gegenleistung ist die Verpflichtung zur Abgabe einer öffentlich-rechtl. Willenserklärung gegenüber der Baubehörde; mit Abgabe der Willenserklärung ist die Leistungsverpflichtung vollständig erfüllt und das Entgelt dafür realisiert (BFH v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 572).
- ▶ *Einstandsgebühr für veräußerbare Spielberechtigung*: Zahlt ein Golfspieler eine Einstandsgebühr für den Erwerb einer Spielberechtigung und eine jährliche Spielgebühr für die Pflege des Golfplatzes, so ist die Einstandsgebühr eine Einnahme, die allein dem Vertragsschluss und nicht der Zeit nach dem Abschlussstichtag zuzuordnen ist; sie kann daher nicht passiv abgegrenzt werden (BFH v. 19.4.2000 – XI B 42/99, BFH/NV 2000, 1200).
- ▶ *Ratenweise zu leistende Schadensersatzzahlungen*: Hat der Stpfl. einen Schadensersatzanspruch gegen einen Schädiger, der über mehrere Jahre verteilt in Raten zu zahlen ist, so hat er in Höhe des noch nicht geleisteten Teils eine Forderung zu aktivieren. Diese Forderung darf nicht durch die Bildung eines passiven RAP in gleicher Höhe neutralisiert werden, weil die Schadensersatzleistung sich auf ein Ereignis vergangener Wj. bezieht und nicht Ertrag für die folgenden Jahre darstellt (BFH v. 8.9.2011 – I R 78/10, BFH/NV 2012, 44).
- ▶ *Einstiegsgebühr des Franchisenehmers*: Ein Franchisenehmer hat zumeist bei Vertragsbeginn eine als Einstiegsgebühr, Eintrittsgebühr, Abschlussgebühr, Einmal-Lizenz oder Autorisierungsgebühr bezeichnete Zahlung zu leisten. Soweit es sich dabei um ein Entgelt für Leistungen handelt, die der Franchisegeber nach dem Abschlussstichtag zu erbringen hat (zB Beratungs- oder Unterstützungsleistungen), handelt es sich um eine Einnahme, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nachdem Abschlussstichtag darstellt, so dass der Franchisegeber sie passiv abzugrenzen hat.

Marx/Löffler, DB 2012, 1337 (341); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 323 (11/2015); *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6421; *Tiedchen* in HdJ, Abt. III/8 Rz. 47 (7/2021).

- ▶ *Anzeigenverträge mit garantierter Mindestauflage*: Schließt ein Verlag mit Anzeigenkunden einen Vertrag über die Veröffentlichung einer Anzeige, der gleichzeitig den Verkauf einer bestimmten Mindestmenge an Exemplaren der einzelnen Zeitschriftenausgaben garantiert, stellt das Entgelt für die Veröffentli-

chung der Anzeige keinen Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag dar. Der Verlag hat seine Leistung vielmehr mit der Veröffentlichung der Anzeige in bestimmten Periodika und in einer Mindestverkaufsauflage vollständig erbracht. Er kann deshalb keinen passiven RAP in Höhe des erhaltenen Entgelts bilanzieren (BFH v. 11.12.1985 – I B 49/85, BFH/NV 1986, 595).

Einstweilen frei.

2220–2224

b) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2: Ansatz auf der Passivseite

aa) Passivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens

2225

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 vor, dann besteht Passivierungspflicht.

BFH v. 27.5.2015 – X B 72/14, BFH/NV 2015, 1252 Rz. 23; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 40; Priester, DB 2016, 1025; Reddig in Kirchhoff/Seer, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 109; Tiedchen in HdJ, Abt. III/8 Rz. 48 (7/2021); s. auch Anm. 2180.

Das gilt auch für geringfügige Beträge (s. auch Anm. 2181). Sind die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 nicht erfüllt, greift ein Passivierungsverbot ein (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 111 [11/2015]; U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 6381; s. auch Anm. 2182).

bb) Höhe des passiven Rechnungsabgrenzungspostens

2226

Die Höhe des passiven RAP ist durch Berechnung nach Maßgabe des Abs. 5 Satz 1 zu bestimmen. Sie entspricht der erhaltenen Einnahme, soweit sie die Folgeperioden betrifft. Obergrenze der Höhe eines passiven RAP ist die Höhe der gebuchten Einnahmen. Im Einzelnen gelten die Ausführungen in Anm. 2197 ff.

cc) Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens

2227

Grundsatz: Ein passiver RAP ist planmäßig aufzulösen, soweit der Ertrag wirtschaftlich entstanden und eine Neutralisierung der geleisteten Zahlung somit nicht mehr gerechtfertigt ist (Küting/Tritzschler in Küting/Weber, HdR, § 250 HGB Rz. 82 [2/2016]). Das ist der Fall, wenn der Stpf. seine Leistung erbringt (Welter, DB 2017, 2118 [2119]). Bleibt die Leistungsverpflichtung in den Folgejahren nach Art und Umfang gleich, ist der RAP linear aufzulösen (BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884, Rz. 42).

Forfaitierung von Leasingraten: Ein passiver RAP, der wegen der Forfaitierung von Leasingraten gebildet worden ist (s. Anm. 2219), ist nach hM linear aufzulösen.

BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122 (123); glA Bink, DB 1987, 1106; Groove, DB 1984, 889 (890); aaA Moxter, DStR 1997, 433 (progressive Auflösung).

Zur Frage der Zuordnung des Gewinns bei Wegfall eines wegen der Forfaitierung von Leasingraten gebildeten passiven RAP zum laufenden Gewinn oder Aufgabegewinn vgl. FG Münster v. 14.12.2007 – 12 K 4369/04, G, EFG 2008, 618, rkr.

Betriebsaufgabe: Ein passiver RAP entfällt bei Betriebsaufgabe. Zur Frage, ob die Auflösung zu laufendem Gewinn führt oder Teil des Aufgabegewinns ist, vgl. Nds. FG v. 14.6.2016 – 13 K 33/15, EFG 2016, 1955.

Einstweilen frei.

2228–2234

4. Sonderfall des Unterschiedsbetrages zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag eines Darlehens (Disagio/Damnum, Agio)

Schrifttum: Veit, Das Aktivierungswahlrecht für ein Disagio – eine Bilanzierungshilfe?, BB 1989, 524; Bachem, Das Auszahlungsdisagio in Bilanz und Vermögensaufstellung des Darlehensnehmers, BB 1991, 1671; Bacher, Besteuerung umlaufbedingter Disagios bei festverzinslichen Wertpapieren, BB 1991, 1685; Windmöller, Nominalwert und Buchwert – Überlegungen zur bilanziellen Behandlung des Disagios, in Moxter/Müller/Windmöller/von Wysocki (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 689; Strieder, Cap-Prämien im Jahresabschluß des Erwerbers bei veränderten Marktverhältnissen, DB 1996, 1198; Plewka/Schimmele, Die Behandlung des Emissionsdisagios in der Bilanz des Emittenten, DB 1998, 2494; Hahne, Behandlung des Emissionsdisagios in der Handels- und Steuerbilanz des Emittenten, DB 2003, 1397; Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V., Bilanzierung von Kreditbearbeitungsgebühren, DStR 2011, 2211; Schaber/Amann, Der Erfüllungsbetrag und der Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabebetrag und Erfüllungsbetrag bei Verbindlichkeiten im HGB, WPg 2014, 938.

2235 a) Begriffsbestimmung: Disagio und Agio

Darlehen: Bei Darlehen unterscheiden sich häufig der Auszahlungs- und der Rückzahlungsbetrag, dh., der Schuldner hat – neben der Verpflichtung zur laufenden Zinszahlung – einen höheren Betrag zurückzuzahlen als er erhält. Man spricht insoweit von einem Auszahlungs-Disagio (auch als Abgeld oder Damnum bezeichnet), wenn der Erfüllungs- oder Rückzahlungsbetrag dem Nennbetrag des Darlehens entspricht und der Auszahlungsbetrag darunter liegt.

Windmöller, FS Forster, 1992, 689 (691); Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 58.

Entsprechend ist ein Rückzahlungs-Agio gegeben, wenn der Auszahlungsbetrag des Darlehens dessen Nennbetrag entspricht und der Erfüllungs- oder Rückzahlungsbetrag höher ist (Windmöller, FS Forster, 1992, 689 [691]).

Leistet das bilanzierende Unternehmen eine Zahlung im Zusammenhang mit dem Darlehen nicht an den Darlehensgeber, sondern an einen Dritten (zB eine Provision für die Kreditvermittlung), liegt kein Disagio iSd. § 250 Abs. 3 HGB vor.

Bertram in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, 11. Aufl. 2020, § 250 Rz. 21; Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 46 (10/2020); Schubert/Waubke in Beck-Bil-Komm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 43.

Hier fehlt es schon begrifflich an einem „Unterschiedsbetrag“ zwischen Ausgabe- und Erfüllungsbetrag (Hennrichs in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 46 [10/2020]; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 158 [7/2021]). Zudem ist zB bei Provisionszahlungen die Leistung, die Vermittlung des Kredits, mit Abschluss des Kreditvertrags erbracht (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 194 [11/2015]). Derartige Zahlungen an Dritte – neben Provisionszahlungen kommen zB auch im Zusammenhang mit der Darlehensaufnahme stehende Notar- und Grundbuchkosten in Betracht – sind sofort abzugängige BA (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 226, 228 [11/2015]).

Wertpapiere: Auch bei der Ausgabe von Wertpapieren sind Emissionsdisagios zu verzeichnen (Windmöller, FS Forster, 1992, 689 [698]); diese sind aber uU in der Bilanz anders zu behandeln als Darlehensdisagios (s. Anm. 2245 ff.).

b) Rechtsentwicklung zur Bilanzierung des sog. Unterschiedsbetrags

aa) Handelsrecht

2236

Bereits § 133 Nr. 6 Satz 2 AktG 1937 statuierte ein Aktivierungswahlrecht für den Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückzahlungsbetrag und dem Ausgabebetrag bei Anleihen. § 156 Abs. 3 AktG 1965 erweiterte den Anwendungsbereich der Vorschrift auf Anleihen und Verbindlichkeiten. Mit dem Bilanzrichtliniengesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) wurde gem. Art. 41 Abs. 1 Satz 1 der 4. EG-Richtlinie § 250 Abs. 3 HGB eingefügt, der nur noch von „Verbindlichkeiten“ als Oberbegriff spricht. § 250 Abs. 3 HGB bestimmt, dass ein gegenüber dem Ausgabebetrag einer Verbindlichkeit höherer Rückzahlungsbetrag (der sog. Unterschiedsbetrag) in den RAP auf der Aktivseite aufgenommen werden darf. Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) wurde der Begriff „Rückzahlungsbetrag“ entsprechend dem neuen Sprachgebrauch des HGB durch den Begriff „Erfüllungsbetrag“ ersetzt (vgl. Kütting/Trützschler in Kütting/Weber, HdR, § 250 HGB Rz. 52 [2/2016] – redaktionelle Folgeänderung zur Änderung des § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Die Regelung entspricht Art. 12 Abs. 10 der Richtlinie 2013/34/EU v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates.

Eine entsprechende Regelung für die passive Rechnungsabgrenzung fehlt.

bb) Steuerrecht

2237

In § 5 Abs. 3 (später Abs. 5) wurde bei der Kodifizierung des § 250 Abs. 3 HGB eine entsprechende Regelung des „Unterschiedsbetrags“ ins Steuerbilanzrecht nicht übernommen. Es ist daher sowohl bei einem geleisteten als auch bei einem erhaltenen Disagio jeweils zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 vorliegen.

Einstweilen frei.

2238–2239

c) Unterschiedsbetrag als Rechnungsabgrenzungsposten

aa) Handelsrecht

(1) Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags

2240

Handelsrechtlich fällt der aktivische Unterschiedsbetrag nicht in den klassischen Bereich der Rechnungsabgrenzung, wie sich daran zeigt, dass eine besondere Regelung getroffen worden ist. Die bilanzrechtl. Einordnung des Disagios hängt davon ab, ob der Unterschiedsbetrag einen zusätzlichen Zins oder ein besonderes Entgelt für den Vertragsabschluss enthält. Beide Möglichkeiten sind denkbar.

Allerdings hat der BGH die Vereinbarung eines „Bearbeitungsentgelt[s] einmalig 1 %“ in den AGB eines Kreditinstituts für unwirksam gem. § 307 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1 BGB befunden (BGH v. 13.5.2014 – XI ZR 405/12, NJW 2014, 2420). Zur Übertragung auf den unternehmerischen Geschäftsverkehr vgl. Bauer in KSM, § 5 Rz. F 224 (11/2015) mwN.

Zum einen kann der wirtschaftliche Zweck eines Disagios darin liegen, einen zusätzlichen einmaligen Zinsbetrag für die Kapitalüberlassung zu vereinbaren. Dies

kann zB den Sinn haben, eine „Feineinstellung“ des Zinssatzes vorzunehmen oder aber die laufenden Zinszahlungen zu verringern.

Bachem, BB 1991, 1671; *Schaber/Amann*, WPg 2014, 938 (940); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 39 (10/2020).

Zum anderen kann der Unterschiedsbetrag ein besonderes Entgelt für die grundsätzliche Einräumung, Bearbeitung und die Abwicklung des Kredits darstellen (Bearbeitungsgebühr) und damit den Charakter einer selbständigen Erstattung von Kosten oder der Abgeltung selbständiger Dienstleistungen haben (*Bachem*, BB 1991, 1671).

Für die Behandlung beim Gläubiger mangelt es an einer handelsrechtl. Regelung, so dass nur die Passivierung als RAP bleibt. Insoweit ist das Vorliegen der Voraussetzungen des § 250 Abs. 2 HGB zu prüfen.

2241 (2) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Schuldner

Meinungsstand:

- *Unterschiedsbetrag als echter Rechnungsabgrenzungsposten*: Die wohl hM im handelsrechtl. Schrifttum nimmt an, dass das Disagio als zusätzliche Zinszahlung anzusehen sei.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 89; *Küting/Trützscherl* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 85f. (2/2016); *Herzig/Joisten*, DB 2011, 1014 (1018f.); *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 29; *Hömberg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 88 (3/2020); *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 39.

Auch die zivilrechtl. Rspr., die zunächst davon ausging, dass es im Ermessen der Vertragspartner liege, ob sie ein vereinbartes Disagio als laufzeitabhängige Zinsen oder laufzeitunabhängige Darlehensnebenkosten ansehen wollten, qualifizierte mittlerweile das Disagio im Zweifel als zusätzliche Zinszahlung.

BGH v. 29.5.1990 – XI R 231/89, BB 1990, 1441; BGH v. 12.10.1993 – XI ZR 11/93, BB 1993, 2332 (2333); BGH v. 27.1.1998 – XI ZR 158/97, BB 1998, 708; BGH v. 9.5.2017 – XI ZR 308/15, BB 2017, 1741, Rz. 28; BGH v. 24.4.2018 – XI ZR 335/17, juris.

Bei dieser Sichtweise ist es konsequent, das Disagio als echten RAP anzusehen, denn dann liegt eine Zahlung vor, die Aufwand, nämlich Zinsaufwand, für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag, nämlich für die Laufzeit des Darlehens, darstellt.

Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 184; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 29; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 194 (11/2015); *Hömberg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 88 (3/2020); vgl. auch *Schaber/Amann*, WPg 2014, 938 (939): „Voraussetzungen für die Pflicht zur Aktivierung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in idealer Weise erfüllt“.

- *Unterschiedsbetrag als Bilanzierungshilfe*: Nach der Gegenansicht stellt das Disagio nicht unbedingt und ausschließlich vorausgezahlten Zins dar, sondern enthält uU – auch – ein einmaliges Bearbeitungsentgelt. Versteht man das Disagio in dieser Weise, so ist darin eine Bilanzierungshilfe zu sehen, die die Aktivierung von nach allgemeinen Grundsätzen nicht aktivierungsfähigen Ausgaben – das ganz oder teilweise in dem Disagio enthaltene Bearbeitungsentgelt – erlaubt.

Veit, BB 1989, 524 (527); *Bachem*, BB 1991, 1671 (1672); *Plewka/Schimmele*, DB 1998, 2494 (2497); *Hahne*, DB 2003, 1397 (1400); *Hahne*, DStR 2005, 2000 (2003); *Schaber/Amann*, WPg 2014, 938 (942).

Stellungnahme: Das Disagio stellt uE einen Mischposten dar, der teilweise die Voraussetzungen eines echten RAP erfüllt, teilweise aber als Bilanzierungshilfe anzusehen ist (ähnlich *Hahne*, DB 2003, 1397 [1400]). Die Ansicht der hM, dass als Disagio nur ein zusätzlicher Zins zu erfassen sei, findet jedenfalls in der Gesetzesgeschichte keine Stütze (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 156 [7/2021]). Bei der Vereinbarung eines Disagios ist zudem häufig nicht zu erkennen, ob der zusätzliche Betrag als laufzeitabhängiger Zins oder als Bearbeitungsentgelt geschuldet wird. Der Rückgriff auf die Vertragsauslegung (dafür *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 39 [10/2020]) versagt jedenfalls dann, wenn sich im Vertrag keine Bestimmungen dazu finden. Soweit das Disagio einen zusätzlichen laufzeitabhängigen Zins enthält, wäre dieser Betrag eigentlich zwingend nach § 250 Abs. 1 HGB zu aktivieren (so auch konsequent *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 44 [10/2020]); § 250 Abs. 3 HGB erlaubt dem bilanzierenden Unternehmen insoweit aber, von der Aktivierung abzusehen (glA *Hahne*, DB 2003, 1397 [1400]). Soweit es sich beim Disagio hingegen um Ausgabekosten der Verbindlichkeit handelt, dürfte der entsprechende Betrag nicht aktiviert werden, weil es sich dabei weder um AK eines Vermögensgegenstands (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 194 [11/2015]) handelt noch die Voraussetzungen des § 250 Abs. 1 HGB erfüllt sind. Insoweit erlaubt § 250 Abs. 3 HGB in Abweichung von den allgemeinen Bilanzierungsregeln eine Aktivierung (ebenso *Hahne*, DB 2003, 1397 [1400]; aA *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 45 [10/2020]). Die hier vertretene Ansicht hat den Vorteil, dass eine Differenzierung des Disagios danach, ob es sich um einen zusätzlichen Zins oder um Ausgabekosten der Verbindlichkeit handelt, entfällt. In dieser Vereinfachung liegt uE der Sinn der gesonderten Regelung des § 250 Abs. 3 HGB. Die hM, die von einem echten aktiven RAP ausgeht, vermag hingegen den Sinn der Regelung gegenüber § 250 Abs. 1 HGB nicht zu erklären; insbes. ist nicht ersichtlich, warum gerade für vorausbezahlten Zins in Form eines Disagios anders als für sonstigen vorausgezahlten Aufwand, auch vorausgezahlte laufende Zinsen, ein Aktivierungswahlrecht bestehen sollte (auf diese Ungereimtheit weisen auch *Meyer-Scharenberg*, DStR 1991, 754 [755], und *Windmöller*, FS Forster, 1992, 689 [698] hin).

(3) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Gläubiger

2242

In Ermangelung einer § 250 Abs. 3 HGB entsprechenden Sonderregelung für die Passivierung ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 250 Abs. 2 HGB vorliegen. Stellt das Disagio eine laufzeitabhängige Vergütung für die Kapitalüberlassung dar, so führt dies nach den allgemeinen Regelungen für passive RAP zu einer Passivierungspflicht.

Meyer-Scharenberg, DStR 1991, 754 (755); *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 36; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 53 (10/2020).

Für eine spiegelbildliche Übertragung des Wahlrechts des § 250 Abs. 3 HGB auf die Passivierung eines Disagios (so möglicherweise *Schubert/Waubke* in Beck-Bil-Komm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 53) besteht kein nachvollziehbarer Grund.

Soweit im Disagio allerdings ein laufzeitunabhängiges Bearbeitungsentgelt enthalten ist, kommt eine passive Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht; das Disagio

ist insoweit mit Überlassung des Kapitals erfolgswirksam zu vereinnahmen (glA *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 53 [10/2020]).

bb) Steuerrecht

2243 (1) Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags

Der BFH und das strechtl. Schrifttum sehen das Disagio als zusätzliche Zinszahlung an.

BFH v. 21.1.2005 – VIII B 93/03, BFH/NV 2005, 894; *Meyer-Scharenberg*, DStR 1991, 754 (755).

In neuerer Zeit hat der BFH dies allerdings dahingehend eingeschränkt, dass von einem laufzeitabhängigen Zinsbestandteil nicht auszugehen sei, wenn der Gläubiger das Disagio im Falle einer vorzeitigen Vertragsbeendigung nicht ganz oder anteilig zurückzuerstatten hat. Das soll jedoch nicht gelten, wenn das Darlehensverhältnis eine sich über mehrere Jahre hinweg erstreckende Laufzeit hat, nur aus wichtigem Grund gekündigt werden kann und die Vertragsparteien der Kündigungsmöglichkeit nicht mehr als eine rein theoretische Bedeutung beigemessen haben (BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870, Rz. 17; BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389, Rz. 16).

2244 (2) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags

Disagio als laufzeitabhängiges Entgelt: Die hM geht zutr. davon aus, dass bei Vereinbarung eines Disagios das Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 zu prüfen ist. Sofern man der Auffassung ist, dass das Disagio grds. einen zusätzlichen Zins darstellt, führt dies zur Aktivierungs- bzw. Passivierungspflicht eines gezahlten bzw. erhaltenen Disagios.

Kleindiek in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 26; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 195 (11/2015); *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 41, 55; ebenso für die Aktivierung BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870; *Bachem*, BB 1991, 1671 (1673); *Plewka/Schimmele*, DB 1998, 2494; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 740 „Disagio“ (3/2020).

Das gilt jedenfalls für sog. Tilgungsdarlehen, bei denen die Laufzeit festgelegt oder durch die vereinbarten Darlehensraten rechnerisch eindeutig bestimmbar ist (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 197 [11/2015]). Ist die Laufzeit des Darlehens hingegen unbestimmt (sog. Kündigungsdarlehen), kommt eine Aktivierung bzw. Passivierung des Disagios als RAP nicht in Betracht, da das Merkmal der „bestimmten Zeit“ (s. Anm. 2189 f.) nicht erfüllt ist (glA *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 197 [11/2015]).

Disagio als laufzeitunabhängiges Entgelt: Soweit das Disagio ein laufzeitunabhängiges Bearbeitungsentgelt darstellt, ist eine Aktivierung beim Schuldner bzw. Passivierung beim Gläubiger stl. nicht möglich. Für den Schuldner liegt darin eine sofort abzugsfähige BA (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 197 [11/2015]); der Gläubiger hat gleichzeitig einen Ertrag auszuweisen.

Insbesondere führt der Grundsatz, dass handelsrechtl. Aktivierungswahlrechte stl. eine Aktivierungspflicht begründen (s. Anm. 501), hier nicht zu einem Aktivierungsgebot auf der Seite des Schuldners (ebenso *Plewka/Schimmele*, DB 1998, 2494 [2497]). Dieser Grundsatz ist nur dann anwendbar, wenn eine nach den GoB abstrakt aktivierungsfähige Position (zur abstrakten Aktivierungsfähigkeit Anm. 500)

angesprochen ist. Das Aktivierungswahlrecht des § 250 Abs. 3 HGB stellt jedoch eine Bilanzierungshilfe dar (Anm. 2241); eine solche darf in der stl. Gewinnermittlung nicht aktiviert werden (vgl. Anm. 530).

Allerdings vertritt die stl. Rspr. die Auffassung, dass ein Darlehensvertrag grds. ein einheitliches Geschäft darstelle, welches nicht in mehrere Einzelgeschäfte aufgeteilt werden könne, so dass auch allfällige laufzeitunabhängige Elemente nicht zur Folge haben, dass das Disagio ganz oder teilweise nicht abzugrenzen ist.

Grundlegend BFH v. 19.11.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262; vgl. auch BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870, Rz. 15; BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389, Rz. 15; krit. dazu *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V.*, DStR 2011, 2211 (2212).

Dem ist uE nicht zuzustimmen. Bei der Rechnungsabgrenzung ist allg. in Fällen, in denen eine Zahlung sich nur teilweise auf die Zeit nach dem Abschlussstichtag bezieht, eine Aufteilung, uU auch im Wege sachgerechter Schätzung, vorzunehmen (vgl. Anm. 2185, 2191). Es spricht nichts dagegen, ein Disagio, das nur teilweise die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 erfüllt, auch nur teilweise aktiv abzutragen (*gla Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V.*, DStR 2011, 2211 [2212]).

cc) Einzelfälle

(1) Emissionsdisagio bei der Ausgabe festverzinslicher Schuldverschreibungen

2245

Unter einem Emissionsdisagio versteht man den Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückzahlungsbetrag eines Wertpapiers und dem vom Emittenten erzielten Emissionserlös (*Hahne*, DB 2003, 1397). Zivilrechtlich liegt hier ein Kaufvertrag und nicht ein Darlehensvertrag zwischen dem Emittenten und dem Erwerber vor (*Hahne*, DB 2003, 1397; *Hahne*, DStR 2005, 2000). Die Verbindlichkeit des Emittenten ist mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren (*Hahne*, DB 2003, 1397 [1398]). Das Emissionsdisagio stellt einen Kaufpreisabschlag und kein laufzeitabhängiges Entgelt für die Kapitalüberlassung dar (*Plewka/Schimmele*, DB 1998, 2494). Handelsrechtlich besteht gem. § 250 Abs. 3 HGB ein Aktivierungswahlrecht; strechl. ist mangels Erfüllung der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 eine Aktivierung jedoch ausgeschlossen.

Plewka/Schimmele, DB 1998, 2494; *Hahne*, DB 2003, 1397 (1399 f.); *Hahne*, DStR 2005, 2000 (2003); aA jedoch BFH v. 29.11.2006 – I R 46/05, BStBl. II 2009, 955.

(2) Vorfälligkeitsentschädigungen

2246

Eine Vorfälligkeitsentschädigung ist eine Entschädigung für die vorzeitige Aufhebung eines Darlehensvertrags. Mit der Aufhebung des Darlehensvertrags hat der Darlehensgeber sie verdient. Dementsprechend kommt eine passive Abgrenzung beim Darlehensgeber nicht in Betracht (vgl. Anm. 2219). Auch der Darlehensnehmer darf die Vorfälligkeitsentschädigung nicht gem. Abs. 3 abgrenzen (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 231 [11/2015]).

2247 (3) Öffentlich geförderte Darlehen

Zinsgünstige Darlehen aus öffentlichen Förderprogrammen sind häufig so ausgestaltet, dass ein Bearbeitungsentgelt erhoben wird, welches im Falle der vorzeitigen Rückzahlung des Kredits nicht zurückerstattet wird, sondern endgültig bei der kreditgewährenden Stelle verbleiben soll.

BGH v. 12.5.1992 – XI R 258/91, BB 1992, 1305; BGH v. 19.10.1993 – XI R ZR 49/93, BB 1994, 28.

In einem solchen Fall hält es nunmehr auch der BFH für möglich, dass ein ausdrücklich als „nicht laufzeitabhängig“ bezeichnetes Bearbeitungsentgelt nicht aktiv abzugrenzen ist (BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870).

2248 (4) Zero-Bonds (Null-coupon-Anleihen)

Zero-Bonds sind Anleihen, für die keine laufenden Zinszahlungen zu leisten sind. Vielmehr ist am Ende der Laufzeit ein höherer Betrag zurückzuzahlen. Obwohl sich hier Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag ebenfalls unterscheiden, liegt kein Fall eines Disagios vor. *Zero-Bonds* sind am Abschlussstichtag mit dem jeweils zutreffenden (sich Jahr für Jahr erhöhenden) Rückzahlungsbetrag als Verbindlichkeit zu passivieren.

ADS, 6. Aufl. 2000, § 253 HGB Rz. 86; Windmöller, FS Forster, 1992, 689 (698); Kliem, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 178f.; Schaber/Amann, WPg 2014, 938 (939); Küting/Trützscher in Küting/Weber, HdR, § 250 HGB Rz. 90 (2/2016); Bertram in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 18; Hennrichs in Beck-OGK Bilanzrecht, § 250 Rz. 40 (10/2020); Pfirmann/Lorson/Hell/Metz in Küting/Weber, HdR, § 253 HGB Rz. 69 (5/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 185 (7/2021).

2249 (5) Zinsbegrenzungsprämien (Caps, Floors, Collars)

Die Vertragspartner eines Darlehensvertrags mit variablem Zins können eine Zinsbegrenzung in der Weise vereinbaren, dass der Darlehensgeber Ausgleichszahlungen zu leisten hat, wenn ein Referenzzinssatz eine bestimmte Marke überschreitet. Der Darlehensnehmer kann dadurch an sinkenden Zinsen teilhaben, während das Risiko steigender Zinsen begrenzt wird (BFH v. 24.11.1999 – X R 144/96, BStBl. II 2000, 263). Dafür zahlt der Darlehensnehmer eine Prämie (Zinsbegrenzungsprämie). Die Zinsbegrenzungsprämie erfüllt die Voraussetzungen des § 250 Abs. 1 HGB (Strieder, DB 1996, 1198). Auch stl. ist die Prämie vom Darlehensnehmer aktiv und vom Darlehensgeber passiv abzugrenzen (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 248 [11/2015]; vgl. auch Weber-Grellet in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 255; für laufzeitabhängigen Charakter der Zahlung auch BFH v. 24.11.1999 – X R 144/96, BStBl. II 2000, 263, zu § 10e Abs. 6).

2250–2254 Einstweilen frei.

d) Höhe und Abschreibung des Rechnungsabgrenzungspostens**aa) Handelsrecht****(1) Höhe**

2255

Handelsrechtlich kann der Schuldner der Verbindlichkeit auf der Aktivseite die Differenz (den „Unterschiedsbetrag“) zwischen Auszahlungs- und Erfüllungsbetrag der Verbindlichkeit als RAP ausweisen, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um eine laufzeitabhängige oder laufzeitunabhängige Vergütung handelt. Allerdings kann der Schuldner jedenfalls seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102), das in § 246 Abs. 3 HGB das Gebot der Ansatzstetigkeit festschreibt, das Wahlrecht nur einheitlich für den gesamten Betrag des Disagios ausüben. Das Gebot der Ansatzstetigkeit gilt nicht nur in zeitlicher, sondern auch in sachlicher Hinsicht und besagt danach, dass Ansatzwahlrechte bei art- und funktionsgleichen Posten in gleicher Weise auszuüben sind (Störk/Büssow in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 252 HGB Rz. 58). Da eine einheitliche Verbindlichkeit nicht in verschiedenen Art- oder Funktionszusammenhängen stehen kann, kann das Wahlrecht des § 250 Abs. 3 HGB für das damit verbundene Disagio daher nur einheitlich ausgeübt werden.

Kleindiek in Staub, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 32; *Bertram in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 18; *Hömörg/König/Weber in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 94.1 (3/2020); *Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 23; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 38; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 164 (7/2021).

Der Gläubiger der Verbindlichkeit hat den gesamten Unterschiedsbetrag zu passivieren, soweit es sich um vorausgezahlten Zins handelt.

(2) Abschreibung

2256

Planmäßige Abschreibung:

- **Verteilungszeitraum:** Für die Aktivseite bestimmt § 250 Abs. 3 HGB, dass das Disagio durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen ist, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können. Eine Verteilung auf einen kürzeren Zeitraum wird als zulässig angesehen, nicht hingegen eine Verteilung auf einen längeren Zeitraum.

Bachem, BB 1991, 1671 (1675); *Kleindiek in Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 34; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 Rz. 49 (10/2020); *Hömörg/König/Weber in Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 96 (3/2020); *Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 25; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 46; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 170 (7/2021).

Sieht der Vertrag eine außerordentliche Kündigungsmöglichkeit oder das Recht des Schuldners zur Vornahme von Sondertilgungen vor, beeinflusst dies den Verteilungszeitraum nicht, solange nicht von dem entsprechenden Recht Gebrauch gemacht wird (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 199 [11/2015]). Wird von dem Recht Gebrauch gemacht, sind die Regeln über die Verkürzung der Laufzeit anzuwenden (dazu unten „Außerplanmäßige Abschreibung“).

Ist für die Verbindlichkeit für einen von der Gesamtaufzeit abw. Zeitraum ein bestimmter Zins festgeschrieben (Zinsbindungsfrist), so beschränkt sich der Verteilungszeitraum auf den Zinsfestschreibungszeitraum.

Bachem, BB 1991, 1671 (1676); *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 200 (11/2015); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 49 (10/2020).

Das gilt auch, wenn der Zinsfestschreibungszeitraum zehn Jahre überschreitet und dem Schuldner demzufolge nach Ablauf von zehn Jahren ein ordentliches Kündigungsrecht zusteht (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 201 [11/2015]). Auch in diesem Fall ist das Disagio im Hinblick auf die volle Zinsbindungsfrist vereinbart worden. Das Kündigungsrecht ist hier nicht anders zu behandeln als ein außerordentliches Kündigungsrecht.

► **Verteilungsmethode:**

- ▷ **Grundsatz:** § 250 Abs. 3 Satz 2 HGB schreibt keine bestimmte Abschreibungsmethode für das Disagio vor. Das bilanzierende Unternehmen kann insoweit also wählen. Insbesondere wird die gleichmäßige (lineare) Abschreibung des Disagios grds. für zulässig gehalten (*Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 49 [10/2020]). Wegen des Stetigkeitsgrundsatzes ist die gewählte Methode allerdings beizubehalten (*Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 49 [10/2020]).
- ▷ **Fälligkeitsdarlehen:** Bei Fälligkeitsdarlehen, also Darlehen, die am Ende der Vertragslaufzeit in einer Summe getilgt werden, bleibt der jährliche Zinsaufwand konstant. Hier bietet sich eine lineare Abschreibung, also in jährlich gleichbleibenden Beträgen, an.

Bachem, BB 1991, 1671 (1675); *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 34 aE; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 203 (11/2015).

- ▷ **Tilgungsdarlehen:** Bei Tilgungsdarlehen wird die Darlehensschuld in gleichbleibenden Raten getilgt. Hier wird eine degressive Abschreibung des Disagios für vorzugswürdig gehalten (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1675]). Bei gleichmäßiger Tilgung und ohne Tilgungsfreijahre bestimmt sich der Verteilungsbetrag des Disagios durch den zweifachen Disagio-Prozentsatz dividiert durch Laufzeit plus eins (ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 91; *Bachem*, BB 1991, 1671 [1675]).
- ▷ **Annuitätendarlehen:** Annuitätendarlehen werden in gleichen Raten getilgt, jedoch ändert sich das Verhältnis von Tilgung und Zinszahlung in der Weise, dass der Tilgungsanteil im Laufe der Jahre ansteigt, während der Zinsanteil absinkt. Auch hier wird eine degressive Abschreibung des Disagios befürwortet, wobei die Zinsstaffelmethode anzuwenden sein soll (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1675], mit Berechnungsbeispiel).

Außerplanmäßige Abschreibung:

- **Vorzeitiger Wegfall der Verbindlichkeit:** Wird die Verbindlichkeit vorzeitig ganz oder teilweise zurückgezahlt oder erlassen, so ist eine außerplanmäßige Abschreibung auf das Disagio vorzunehmen, weil es anderenfalls unzulässigerweise zu einer Verteilung auf einen längeren Zeitraum als die Laufzeit der Verbindlichkeit käme.

Kleindiek in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 35; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 211 (11/2015); *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 51 (10/2020); *Hömörg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 100 (3/2020); *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 26; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 49; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 171 (7/2021).

- ▶ **Verkürzung der Laufzeit der Verbindlichkeit:** Verkürzt sich die Laufzeit der Verbindlichkeit, ist eine außerplanmäßige Abschreibung des Disagios zwingend vorzunehmen, wenn sich anderenfalls die Verteilung des Disagios auf einen längeren Zeitraum als die (neue) Laufzeit der Verbindlichkeit erstreckte.
- Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 172 (7/2021); weitergehend – Abschreibung des Disagios stets erforderlich – *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 35; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 214 (11/2015); *Bertram* in *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller*, 11. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 23; *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 26; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 49.
- ▶ **Absinken des Zinsniveaus:** Nach verbreiteter Ansicht ist ein Disagio auch dann abzuschreiben, wenn das Zinsniveau nachhaltig wesentlich sinkt.

Bachem, BB 1991, 1671; *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 98; *Kleindiek* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 35; *Richter* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 26; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 49.

Dem ist uE nicht zuzustimmen. In diesen Fällen ist vielmehr eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwierigen Geschäften zu passivieren; diese lässt die Aktivierung und Abschreibung des Disagios unberührt (ebenso *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 51 [10/2020]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 174 [7/2021]).

- ▶ **Freiwillige außerplanmäßige Abschreibung:** Freiwillige außerplanmäßige Abschreibungen auf das Disagio sind nicht zulässig. Zwar gewährt § 250 Abs. 3 HGB hinsichtlich des „ob“ der Aktivierung ein Wahlrecht; gleichzeitig wird dort aber eine planmäßige Auflösung des Postens gefordert. Dagegen verstieße eine freiwillige außerplanmäßige Abschreibung des Disagios.

Kleindiek in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 35; *Hennrichs* in BeckOGK Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 52; *Hömberg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 100 (3/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 177 (7/2021); aA *ADS*, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 99; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 246 (11/2015); *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 50f.

(3) Zuschreibung

2257

Eine Zuschreibung des Disagios kommt nicht in Betracht, insbes. auch dann nicht, wenn sich das Zinsniveau erhöht. Die vertraglichen Vereinbarungen, die der Kalkulation des Disagios zugrunde liegen, werden dadurch nicht berührt (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 205 [7/2021]; im Erg. glA *Bachem*, BB 1991, 1671 [1675]).

bb) Steuerrecht

(1) Höhe

2258

Das stl. als RAP zu aktivierende bzw. zu passivierende Disagio ist die Differenz (Unterschiedsbetrag) zwischen dem Ausgabe- und dem Erfüllungsbetrag der Verbindlichkeit, soweit darin ein vorausgezahlter Zins liegt. Soweit ein Disagio hingegen eine laufzeitunabhängige Vergütung für den Darlehensgeber enthält, stellt diese beim Schuldner eine BA und beim Gläubiger einen Ertrag dar (s. Anm. 2244).

2259 (2) Abschreibung

Plannäßige Abschreibung:

- *Einheitliche planmäßige Abschreibung über die gesamte Laufzeit des Darlehens:* Steuerlich ist das aktivierte bzw. passivierte Disagio zwingend auf die Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 199 [11/2015]). Eine Verteilung auf einen kürzeren Zeitraum ist anders als im Handelsrecht (s. Anm. 2256) nicht zulässig; ebenso wenig eine Verteilung auf einen längeren Zeitraum.
- *Verteilungszeitraum:* Der maßgebliche Verteilungszeitraum ist grds. die Laufzeit des Darlehens. Diese ergibt sich typischerweise aus der Vereinbarung der Vertragsparteien. Bei einem sog. Tilgungsdarlehen kann sie auch rechnerisch anhand der vereinbarten Darlehensraten zu ermitteln sein. Zur Berücksichtigung eines außerordentlichen Kündigungsrechts und des Rechts zur Vornahme von Sondertilgungen vgl. Anm. 2256. Zur Vereinbarung eines Zinsfestes Schreibungszeitraums s. Anm. 2256; BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; *Bachem*, BB 1991, 1671 (1676).

Der Verteilungszeitraum besteht auch in den Fällen in der Laufzeit des (Haupt-)Darlehens, in denen dem Schuldner ein Disagio-Darlehen oder ein Tilgungsstreckungsdarlehen gewährt wird. Disagio-Darlehen oder Tilgungsstreckungsdarlehen sind kurzfristige Darlehen zur Finanzierung des Disagios, die neben der Hauptverbindlichkeit oder vor Beginn der Tilgung der Hauptverbindlichkeit (darin liegt der Tilgungsstreckungseffekt) zu tilgen sind. Im letzten Fall verlängert sich durch das Tilgungsstreckungsdarlehen die Laufzeit der Hauptverbindlichkeit. Da das Disagio eine Gegenleistung für die Überlassung des Hauptdarlehens ist, richtet sich die Abschreibungsdauer nach dessen Laufzeit und nicht nach der regelmäßig kürzeren Laufzeit des Disagio- oder Tilgungsstreckungsdarlehens (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 208 [11/2015]).

Der Verteilungszeitraum beginnt mit der Auszahlung des Darlehens. Im Regelfall wird das Disagio auch zu diesem Zeitpunkt durch Verrechnung geleistet, allerdings kann abw. davon vereinbart sein, den Unterschiedsbetrag vor oder nach dem Auszahlungszeitpunkt des Darlehensnennbetrags zu zahlen. Die Zahlungsweise berührt uE weder die Bildung des RAP noch dessen Höhe, weil es für beide auf „Ausgaben“ bzw. den „Ausgabebetrag“ ankommt und diese neben Auszahlungen auch Zugänge von Verbindlichkeiten umfassen (s. Anm. 2185). Wird das Darlehen verzögert oder ratierlich ausbezahlt, orientiert sich auch die Disagioverteilung an der zeitlichen Struktur der Kapitalüberlassung (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 207 [11/2015]).

Verlängert sich die Laufzeit des Darlehens vor Fälligkeit, muss der Verteilungszeitraum angepasst werden (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1676]). Wird allerdings ein Fälligkeitsdarlehen (zum Begriff Anm. 2256) bei Fälligkeit verlängert, so ist der Vorgang so anzusehen, als sei das Darlehen zum ursprünglichen Fälligkeitstermin zurückgezahlt und ohne Unterschiedsbetrag erneut begeben worden, dh., die Verteilung des Unterschiedsbetrags auf die ursprünglich vereinbarte Laufzeit wird durch die Verlängerung nicht berührt (RFH v. 5.12.1934, RStBl. 1935, 336).

► *Verteilungsmethode:*

- *Grundsatz:* Steuerlich ist eine besondere Abschreibungsmethode ebenso wenig vorgeschrieben wie handelsrechtl. (s. Anm. 2256). Der StpfL ist hier aber,

anders als im Handelsrecht, bei der Wahl der Abschreibungsmethode nicht frei. Da es sich bei einem nach Abs. 5 Satz 1 aktivierten Disagio zwingend um vorausgezahlten Zins handelt (s. Anm. 2244), ist der Posten jeweils insoweit aufzulösen, als der Vorauszahlungsbetrag dem Wj. als Aufwand zuzurechnen ist (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 202 [11/2015]).

- ▷ *Fälligkeitsdarlehen*: Zum Begriff s. Anm. 2256. Bei Fälligkeitsdarlehen ist stl. ebenso wie handelsrechtl. die lineare Abschreibung des Disagios zulässig und zu befürworten (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1676]; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 203 [11/2015]). Eine progressive Abschreibung (zur Berechnung vgl. *Bachem*, BB 1991, 1671 [1676]) bei Fälligkeitsdarlehen, wie sie in früherer Zeit teilweise für richtig gehalten wurde (vgl. die Nachweise bei *Bachem*, BB 1991, 1671 [1676], Fn. 100; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 203 Fn. 3 [11/2015]), wird heute nicht mehr erwogen.
- ▷ *Tilgungs- und Annuitätendarlehen*: Zum Begriff s. Anm. 2256. Anders als nach der handelsrechtl. Rechnungslegung ist stl. hier eine lineare Abschreibung nicht zulässig, weil sie nicht zur Verringerung des Disagios in Abhängigkeit von der Zugehörigkeit zu den einzelnen Wj. führt (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 204 [11/2015]). Auch die sog. effektivzinskonstante Auflösungsmethode wird stl. nicht anerkannt (BMF v. 24.11.1977 – IV B 2 - S 2133 - 17/77, BB 1977, 1745; BMF v. 4.9.1978 – IV B 2 - S 2170 - 33/78, BStBl. I 1978, 352). Zulässig ist hingegen insbes. die sog. Zinsstaffelmethode (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1676]; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 205 [11/2015]). Ebenfalls zulässig ist die sog. digitale Methode, bei der das Disagio nach einer Quote aufgelöst wird, die durch die Formel „Restlaufzeit / . Summe der einzelnen Jahre der Vertragslaufzeit“ ermittelt wird. Die digitale Methode ist einfacher zu handhaben als die Zinsstaffelmethode, sie führt aber zu Ungenauigkeiten, weil sie nicht auf die Anzahl der Raten, sondern auf die Anzahl der Jahre der Vertragslaufzeit abstellt. Zudem ist die digitale Methode bei variablem Zins nicht anwendbar.

Außerplanmäßige Abschreibung:

- ▶ *Vorzeitiger Wegfall der Verbindlichkeit*: Wird das Darlehen vorzeitig getilgt oder erlassen, ist das Disagio außerplanmäßig abzuschreiben (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1676]; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 211 [11/2015]).
- ▶ *Verkürzung der Laufzeit der Verbindlichkeit*: Verkürzt sich die Laufzeit der Verbindlichkeit, ist das Disagio neu zu verteilen und entsprechend außerplanmäßig abzuschreiben (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 214 [11/2015]).
- ▶ *Umschuldung*: Werden die Darlehensbedingungen so wesentlich geändert, dass das alte Darlehen bei wirtschaftlicher Betrachtung als durch ein neues ersetzt angesehen werden kann (zB Umstellung von Fälligkeits- auf Tilgungsdarlehen und umgekehrt), so ist der alte Unterschiedsbetrag gewinnmindernd auszubuchen und ggf. ein neuer zu aktivieren. Ergibt die Auslegung der Vereinbarungen hingegen, dass das bestehende Disagio einen zusätzlichen Zins für das neue Darlehen darstellen soll, bleibt es bestehen (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1676]; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 215 [11/2015]), muss aber uU hinsichtlich der neuen Bedingungen (insbes. der Laufzeit) angepasst werden.
- ▶ *Absinken des Zinsniveaus*: Eine außerplanmäßige Abschreibung des Disagios wegen eines Absinkens des allgemeinen Zinsniveaus ist nicht zulässig (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 209 [11/2015]). Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass stl. an-

ders als bei der handelsrechtl. Rechnungslegung (s. Anm. 2256) gem. Abs. 4a (s. Anm. 2050 ff.) die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwelbenden Geschäften nicht möglich ist.

- **Betriebsaufgabe:** Endet die Laufzeit eines Darlehens vorzeitig, weil der Betrieb aufgegeben oder veräußert wird, so ist das Disagio auszubuchen. Es vermindert dabei den laufenden Gewinn und nicht den Aufgabegewinn (*Bachem*, BB 1991, 1671 [1676]; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 216 [11/2015]), weil es sich nicht um Kosten der Betriebsaufgabe, sondern um Nachholung von Aufwendungen für zurückliegende Zeiträume der verkürzten Kapitalnutzung handelt.

Auch wenn der Erwerber einer Kommanditbeteiligung eine zum SonderBV gehörende Verbindlichkeit übernimmt, ist das hierzu gehörende „Disagio“ beim veräußernden Kommanditisten zu Lasten des laufenden Gewinns, nicht des Veräußerungsgewinns aufzulösen (FG Ba.-Württ. v. 4.2.1998 – 2 K 242/96, EFG 1998, 736, rkr.).

2260 (3) Zuschreibung

Eine Zuschreibung des Disagiobes kommt nicht in Betracht, insbes. auch dann nicht, wenn sich während der Laufzeit des Darlehens die Verhältnisse dahingehend ändern, dass für ein gleichartiges Darlehen nunmehr ein höheres Disagio zu leisten wäre. Die vertraglichen Vereinbarungen, die zu der konkreten Höhe des Disagiobes geführt haben, werden dadurch nicht berührt (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 210 [11/2015]).

e) Behandlung des Unterschiedsbetrags bei Wechsel der Gewinnermittlungsart

2261 aa) Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschussrechnung

Beim Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschussrechnung ist das noch aktivierte Disagio als Aufwand zu Lasten des laufenden Gewinns auszubuchen, da eine weitere Aufwandsverteilung nicht mehr möglich ist (FG Hamb. v. 29.6.1988 – I 445/86, EFG 1989, 224, rkr.).

2262 bb) Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung

Beim Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung ist in der Eröffnungsbilanz das Disagio, soweit es Aufwand für die folgenden Wj. darstellt und nicht bereits in der Vergangenheit „verbraucht“ worden ist, als aktiver RAP anzusetzen. Um eine doppelte Erfassung des aktivierten Betrags als Aufwand zu verhindern, ist er dem Gewinn hinzuzurechnen.

2263–2279 Einstweilen frei.

III. Zu aktivierende Zölle und Steuern (Abs. 5 Satz 2)

Schrifttum: Jatzke, Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt, BB 1993, 41; Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, Aachen 2003.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2

a) Entstehungsgeschichte

2280

Mit der Einführung des Satzes 2 Nr. 1 (seinerzeit Satz 2) im Jahre 1976 und des Satzes 2 Nr. 2 im Jahre 1980 reagierte der Gesetzgeber jeweils auf Entsch. des BFH (vgl. Anm. 2150, 2292 und 2312). Obwohl weder als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen (Satz 2 Nr. 1) noch als Aufwand berücksichtigte USt auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen (Satz 2 Nr. 2) RAP iSd. § 250 HGB darstellen, wurden mit dem Bilanzrichtliniengesetz in § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB aF gleichlautende Regelungen im Handelsbilanzrecht eingefügt, die allerdings als Aktivierungswahlrecht ausgestaltet waren. Diese Regelungen sind durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) wieder aufgehoben worden.

b) Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 2

2281

EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Der damalige Abs. 3 wurde durch Art. 9 Nr. 1 des Gesetzes um Satz 2 betreffend Zölle und Verbrauchsteuern erweitert. Die Regelung trat zum 1.1.1977 in Kraft.

ÄndG v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Der damalige Abs. 3 Satz 2 wurde neu gefasst: aus dem bisherigen Text wurde Nr. 1; die Regelung über USt auf Anzahlungen wurde als Nr. 2 angefügt. Das ÄndG trat am 21.8.1980 in Kraft, schrieb jedoch die Anwendung der Vorschrift bereits für VZ vor 1981 vor, soweit StBescheide nicht bestandskräftig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen waren.

HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Der bisherige Abs. 3 wurde zu Abs. 4. Satz 2 blieb unverändert.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093, 2074; BStBl. I 1988, 224): Der bisherige Abs. 4 wurde zu Abs. 5. Satz 2 blieb weiterhin unverändert.

c) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 2

aa) Sachlicher Geltungsbereich

2282

Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1: Abs. 5 Satz 2 gilt seiner systematischen Stellung nach typischerweise für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1.

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1: Für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 gilt Abs. 5 Satz 2 nicht (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 136 [11/2015]; aa Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 711, 720 [3/2020]). Zwar ist auch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 an den GoB auszurichten (s. Anm. 2165), jedoch stellt die Regelung des Abs. 5 Satz 2 keinen GoB dar. Das zeigt sich daran, dass das entsprechende Aktivierungswahlrecht im Handelsbilanzrecht durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) abgeschafft werden konnte (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 136 mit Fn. 3 [11/2015]). Abs. 5 Satz 2 ist viel-

mehr eine Reaktion des Gesetzgebers auf zwei Entsch. des BFH (BFH v. 26.2.1976 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625), mit denen dieser gerade im Wege der Gesetzesauslegung festgestellt hat, dass eine Aktivierungspflicht von Zöllen und Verbrauchsteuern auf Vorratsvermögen sowie der USt auf Anzahlungen nach den allgemeinen Bilanzierungsregeln, die die GoB einschließen, nicht besteht. Selbst wenn man dieser Rechtsauslegung nicht folgt, so ergibt sich für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 eine Aktivierungspflicht allenfalls aus den – dann anders als vom BFH in den genannten Entsch. verstandenen – allgemeinen Bilanzierungsvorschriften, aber nicht aus Abs. 5 Satz 2.

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Abs. 5 Satz 2 gilt nur bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 stellen die Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen BA dar (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 136 [11/2015]*). Umsatzsteuer auf Anzahlungen sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zunächst BE; bei Abführung an das FA sind sie als BA zu berücksichtigen (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 169 [11/2015]*).

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Zu den erforderlichen Berichtigungen beim Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung s. Anm. 2165.

2283 bb) Persönlicher Geltungsbereich

Gewerbetreibende: Abs. 5 Satz 2 gilt für Gewerbetreibende, die nach den Vorschriften des Handelsrechts (§§ 238, 242 HGB) verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen. Gewerbetreibende, die nach § 141 AO zur Buchführung verpflichtet sind, haben gem. § 141 Abs. 1 Satz 2 AO zwar ua. § 250 HGB zu befolgen. Seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102), mit dem § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB aufgehoben wurde, gibt es jedoch handelsrechtl. keine Pflicht zur Aktivierung von als Aufwand berücksichtigten Zöllen und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen und der USt auf Anzahlungen. Damit ist für diese Personengruppe maßgeblich, ob als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen und die USt auf Anzahlungen nach allgemeinen Vorschriften aktivierungspflichtig sind.

Land- und Forstwirte: Es gilt das zu den Gewerbetreibenden, die nur nach § 141 AO zur Buchführung verpflichtet sind, Gesagte entsprechend.

Freiberufler: Abs. 5 gilt jedenfalls für solche Freiberufler, die freiwillig nach Abs. 1 Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

2284 d) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 5 Abs. 1: Gegenüber dem allgemeinen Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1, s. Anm. 150 ff.) geht Abs. 5 Satz 2 als strechl. Spezialregelung vor.

Verhältnis zu § 5 Abs. 2: Als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen und USt auf Anzahlungen stellen keine WG dar, so dass eine Konkurrenz zu Abs. 2 nicht auftreten kann.

Verhältnis zu §§ 6 und 7: Die Anwendung der §§ 6 und 7 scheitert ebenfalls daran, dass als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf das Vorratsvermögen und USt auf Anzahlungen nicht als WG zu qualifizieren sind. Dem-

zufolge ist auch eine Teilwertabschreibung nicht möglich. Zur Auflösung der entsprechenden Posten vgl. Anm. 2306, 2323.

Einstweilen frei.

2285–2291

**2. Auf das Vorratsvermögen entfallende Zölle und Verbrauchsteuern
(Abs. 5 Satz 2 Nr. 1)**

a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Nr. 1

aa) Bedeutung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1

2292

Für Zölle und Verbrauchsteuern, die auf am Abschlussstichtag im Unternehmen vorhandenen Gegenständen lasteten und somit den Gewinn gemindert haben, fehlt es ursprünglich an einer besonderen handels- oder steuerbilanzrechtlichen Regelung. Gleichwohl wurden sie nach früherer Bilanzierungspraxis durch den Ansatz eines aktiven Gegenpostens neutralisiert (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 217 [7/2021]). Allerdings wurde die Frage, welche Qualität der entsprechende Aktivposten hatte, unterschiedlich beantwortet: Teilweise wurden die Zölle und Verbrauchsteuern als Teil der HK angesehen, teilweise als RAP qualifiziert (vgl. Nachweise bei *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 217 [7/2021]).

In dem später zur Einführung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 führenden Rechtsstreit vor dem BFH sprach sich die beklagte Behörde für die Aktivierung einesforderungsähnlichen WG aus. Der BFH hatte sich bereits im Jahre 1954 gegen die Aktivierung der Tabaksteuer als Teil der HK von Zigaretten (bzw. bezogen auf den konkreten Streitfall: HK von Kautabak und Zigarren) ausgesprochen (BFH v. 7.12.1954 – I 36/54 U, BStBl. III 1955, 37), offenbar ohne dass dies weitere Beachtung gefunden hätte. Im Jahre 1976 urteilte der BFH mit einer Entsch. zur Biersteuer, dass eine Aktivierung nicht in Betracht komme (BFH v. 26.2.1976 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13). Hier nun entschied die FinVerw. zunächst, das Urteil über den Einzelfall hinaus nicht anzuwenden (BMF v. 19.12.1975 – IV B 2 - S 2173-15/75, BStBl. I 1976, 7). Der Gesetzgeber hielt aber eine gesetzliche Regelung des durch die Rspr. in Frage gestellten bilanziellen Ansatzes von auf das Vorratsvermögen entfallenden Zöllen und Verbrauchsteuern für erforderlich, weil bei Anwendung der Grundsätze des Urteils des BFH zur Biersteuer erhebliche Steuerausfälle, namentlich im Bereich der Mineralöl- und der Tabaksteuer, befürchtet wurden (BTDrucks. 7/5458, 9; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 217 [7/2021]), und weil rechtl. Zweifel beseitigt und „auch in Zukunft entsprechend der bisherigen Praxis verfahren“ werden sollte (FinNachrichten des BMF Nr. 76/75 v. 29.12.1975, 3). Durch Art. 9 Nr. 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO 1977) wurde die geltende Regelung dem damaligen § 5 Abs. 3 (heute Abs. 5) als Satz 2 (heute Satz 2 Nr. 1) angefügt.

Die Regelung hat nicht nur klarstellende Bedeutung, sondern schafft erstmals eine Rechtsgrundlage für die Aktivierung der auf dem Vorratsvermögen lastenden Zölle und Verbrauchsteuern. Der entsprechende Aufwand wirkt sich demzufolge erst dann aus, wenn das WG des Vorratsvermögens veräußert wird.

Prinz in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4961; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 712 (3/2020); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 123.

§ 5 Anm. 2292 | K. Abs. 5: Abgrenzungsposten

Dieses Erg. wurde ausdrücklich als wirtschaftlich sinnvoll angesehen (BTDucks. 7/5458, 9).

2293 bb) Rechtsnatur des Postens

Auf den WG des Vorratsvermögens lastende Zölle und Verbrauchsteuern sind nach allgemeiner Ansicht keine transitorischen RAP iSd. § 250 Abs. 1 HGB oder Abs. 5 Satz 1, denn sie stellen keinen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar.

BFH v. 26.2.1976 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (16); Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 189; Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 77; Bauer in KSM, § 5 Rz. F 137 (11/2015); Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 33; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 218 (7/2021).

Es besteht auch Einigkeit darüber, dass sie keine eigenständigen WG sind.

Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 189; Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 78; Bauer in KSM, § 5 Rz. F 140 (11/2015); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 218 (7/2021).

Die auf den WG des Vorratsvermögens lastenden Zölle und Verbrauchsteuern stellen uE auch keine sonstigen antizipativen Posten dar.

So aber BTDucks. 10/317, 82; wie hier Bauer in KSM, § 5 Rz. F 138 (11/2015); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 218 (7/2021).

Aktive antizipative Posten liegen vor, wenn ein Ertrag zu verzeichnen ist, aber die dazugehörige Einnahme noch aussteht; sie stellen mithin nach geltendem Bilanzrecht Forderungen dar (vgl. Anm. 2171). Bei auf den WG des Vorratsvermögens lastenden Zöllen und Verbrauchsteuern handelt es sich aber nicht um Forderungen.

Schließlich ist auch nicht ein „Abgrenzungsposten eigener Art“ gegeben, der in seiner Wirkung der Rechnungsabgrenzung vergleichbar sei (so Bauer in KSM, § 5 Rz. F 141 [11/2015]).

Die auf den WG des Vorratsvermögens lastenden Zölle und Verbrauchsteuern sind uE Teil der AHK der betreffenden WG.

Ebenso Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 192; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 219 ff. (7/2021); differenzierend Bauer in KSM, § 5 Rz. F 152 ff. (11/2015); aA Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 36 (Vertriebskosten).

2294–2295 Einstweilen frei.

b) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1

aa) Zölle und Verbrauchsteuern

2296 (1) Zölle

Zölle sind Abgaben, die nach Maßgabe des Zolltarifs von der Warenbewegung über die Zollgrenze erhoben werden.

BVerfG v. 29.10.1958 – 2 BvL 19/56, BVerfGE 8, 260 (269); BFH v. 12.2.1970 – V B 33, 34, 48, 59, 68, 90, 120/69, BStBl. II 1970, 246 (250); Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bi-

lanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 187; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 143 (11/2015); *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 35 (2/2016); *Drißen* in *Tipke/Kruse*, § 3 AO Rz. 75 (4/2016); *Hömberg/König/Weber* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 250 HGB Rz. 43 (3/2020); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 714 (3/2020); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 123.

Hierzu gehören auch sog. Sonderzölle, insbes. Antidumpingzölle (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 143 [11/2015]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 714 [3/2020]), nicht aber die von den EU-Staaten erhobenen Abschöpfungen (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 143 [11/2015]).

(2) Verbrauchsteuern

2297

Verbrauchsteuern sind Steuern, die auf den Verbrauch von vertretbaren, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmten Gütern des täglichen Bedarfs erhoben werden. Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass ein bestimmter Gegenstand bzw. dessen Übertritt aus einem der Besteuerung unterliegenden Bereich in einen stl. nicht gebundenen Verkehr oder aber das Halten oder der Verbrauch bestimmter Güter als für die Entstehung der Steuerschuld maßgeblich angesehen werden.

Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 187; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 144 (11/2015); *Drißen* in *Tipke/Kruse*, § 3 AO Rz. 68 (4/2016); *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 35 (2/2016); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 715 (3/2020).

Die Steuer wird zumeist beim Hersteller, teilweise auch beim Händler, nicht aber beim Endverbraucher erhoben (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BB 2017, 1827, Rz. 119; BFH v. 21.4.2016 – II B 4/16, BStBl. II 2016, 576, Rz. 15; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 144 [11/2015]). Sie soll aber die durch die Einkommens- und Vermögensverwendung ersichtliche Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers abschöpfen und wird daher auf ihn abgewälzt (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BB 2017, 1827, Rz. 119; BFH v. 21.4.2016 – II B 4/16, BStBl. II 2016, 576, Rz. 15).

Zur Zeit kommen als Verbrauchsteuern in Betracht:

- Biersteuer (Biersteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1908], zuletzt geändert durch VO v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1328);
- Alkoholsteuer ab 1.1.2018 (Alkoholsteuergesetz v. 21.6.2013, BGBl. I 2013, 1651, zuletzt geändert durch VO v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1328);
- Alkopopsteuer (Alkopopsteuergesetz v. 23.7.2004, BGBl. I 2004, 1857, zuletzt geändert durch Gesetz v. 10.3.2017, BGBl. I 2017, 420);
- Kaffeesteuer (Kaffeesteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1908], zuletzt geändert durch VO v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1328);
- Energiesteuer (Energiesteuergesetz v. 15.7.2006, BGBl. I 2006, 1534; BGBl. I 2008, 660, 1007, zuletzt geändert durch VO v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1328);
- Schaumweinsteuer (Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1896], zuletzt geändert durch VO v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1328);
- Zwischenerzeugnissteuer (Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1896], zuletzt geändert durch VO v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1328);

- Tabaksteuer (Tabaksteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1896], zuletzt geändert durch Gesetz v. 23.10.2020, BGBl. I 2020, 2999);
- Stromsteuer (Stromsteuergesetz v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 378, zuletzt geändert durch VO v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1328).

Die Kernbrennstoffsteuer (Kernbrennstoffsteuergesetz v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1804, zuletzt geändert durch VO v. 31.8.2015, BGBl. I 2015, 1474) ist durch Beschluss des BVerfG (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BB 2017, 1827) für verfassungswidrig erklärt worden, da es sich nicht um eine Verbrauchsteuer handele und dem Gesetzgeber kein freies Steuerfindungsrecht zustehe.

Nicht mehr erhoben werden mittlerweile die Salzsteuer, Zuckersteuer, Zündwarensteuer, Leuchtmittelsteuer, Teesteuer, Spielkartensteuer, Essigsäuresteuer und Branntweinsteuer.

2298 (3) Nicht unter Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 fallende Abgaben

Verkehrsteuern: Das sind Steuern, die an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs, wie etwa Lieferungen und Leistungen, anknüpfen (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 144 [11/2015]; *Drißen* in *Tipke/Kruse*, § 3 AO Rz. 67 [4/2016]).

Umsatzsteuer: Die USt ist zwar nach ihrer wirtschaftlichen Wirkung eine Verbrauchsteuer, sie ist aber als Verkehrsteuer ausgestaltet (*Drißen* in *Tipke/Kruse*, § 3 AO Rz. 67 [4/2016]). Entsprechend wird die Aktivierung nichtabziehbarer USt (Vorsteuer) nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 zu Recht nicht erwogen (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 145 [11/2015]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 715a [3/2020]).

Einfuhrumsatzsteuer: Die Einfuhrumsatzsteuer ist zwar eine Verbrauchsteuer, gleichwohl ist sie nicht nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 aktivierungspflichtig, auch wenn sie auf die Einfuhr von Vorratsvermögen entfällt. Dies wird damit begründet, dass die Einführung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 einem befürchteten Ausfall von Steuereinnahmen durch das Urteil des BFH zur Biersteuer entgegenwirken (s. Anm. 2292), nicht aber die in § 9b normierte Abzugsfähigkeit von Vorsteuern einschränken sollte (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 145 [11/2015]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 715a [3/2020]).

bb) Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen

2299 (1) Vorratsvermögen

Zum Vorratsvermögen zählen WG, die am Abschlussstichtag nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen; vielmehr sind sie zur Be- oder Verarbeitung und/oder zum Verbrauch und/oder zur Veräußerung bestimmt. Es handelt sich um die im Gliederungsschema der Bilanz unter § 266 Abs. 2 B I Nr. 1–3 HGB genannten Posten des UV, nämlich Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse sowie fertige Erzeugnisse und Waren (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 158 [11/2015]). Die Aktivierung von Zöllen und Verbrauchsteuern, die auf WG des AV entfallen, ist nicht vorgesehen (*Köhle*, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 188).

(2) Am Abschlussstichtag auszuweisen

2300

Aktivierungspflicht: Die WG des Vorratsvermögens müssen zum Abschlussstichtag beim Stpfl. aktivierungspflichtig sein. Entscheidend ist die Ausweisverpflichtung, nicht der tatsächliche Ausweis.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 159 (11/2015); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 718 (3/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 223 (7/2021).

Wirtschaftliche Zurechnung: Die Aktivierungspflicht beim Stpfl. setzt insbes. voraus, dass die WG ihm wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 159 (11/2015); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 718 (3/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 223 (7/2021). Zu Einzelheiten der wirtschaftlichen Zurechnung s. Anm. 515ff.

Bewertung: Auf die Methode der Bewertung der WG des Vorratsvermögens, insbes. die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren, kommt es nicht an (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 159 [11/2015]; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 223 [7/2021]*).

Nutzungsänderung und Ausscheiden des Wirtschaftsguts des Vorratsvermögens:

- *Umwidmung in Anlagevermögen:* Wird das WG bis zum Abschlussstichtag vom Vorratsvermögen in das AV überführt, kommt eine Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 nicht in Betracht (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 159 [11/2015]; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 223 [7/2021]*).
- *Verbrauch, Untergang, Entnahme:* Eine Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 ist auch dann nicht möglich, wenn das WG des Vorratsvermögens am Abschlussstichtag im Betrieb des Stpfl. bereits verbraucht wurde, untergegangen ist oder aus dem BV entnommen wurde (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 159 [11/2015]; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 223 [7/2021]*).
- *Lieferung an einen Abnehmer:* Wurde das WG am Abschlussstichtag bereits an einen Abnehmer geliefert und die Kaufpreisforderung aktiviert, entfällt die Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1.

Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 188; Bauer in KSM, § 5 Rz. F 159 (11/2015); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 223 (7/2021).

Die Kaufpreisforderung gehört zwar zum UV, nicht aber zum Vorratsvermögen; zudem enthält die Forderung regelmäßig die – auf den Käufer überwälzten – Abgaben, so dass eine gesonderte Aktivierung auch aus diesem Grund nicht in Betracht kommt (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 159 [11/2015]*).

- *Verkauf:* Ist das WG des Vorratsvermögens am Abschlussstichtag bereits verkauft, aber noch nicht geliefert, hindert dies die Anwendbarkeit des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 nicht, denn bis zur Lieferung ist das WG noch beim Stpfl. aktivierungsfähig und -pflichtig.

cc) Als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern

2301 (1) Reinvermögensminderung

Entstehung des Zolls oder der Steuer:

- ▶ **Unbedingte Entstehung:** Der Zoll bzw. die Steuer muss zunächst unbedingt entstanden sein (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 147 [11/2015]; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 224 [7/2021]*). Eine bedingte Entstehung von Verbrauchsteuern ist allerdings nach geltender Rechtslage nicht vorgesehen.
- ▶ **Endgültige Entstehung:** Der Zoll bzw. die Steuer muss zudem endgültig entstanden sein. Wurde der Zoll oder die Steuer zwar zunächst als Aufwand berücksichtigt, ist aber später wegen Rücktransfer der Vorräte in den Herstellungsbereich ein ertragswirksamer Erstattungsanspruch entstanden oder wurden die Abgaben erstattet, entfällt damit die Notwendigkeit der Abgrenzung (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 147 [11/2015]; vgl. auch Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 227 [7/2021]*).
- ▶ **Keine Steueraussetzung:** Ist die Steuer für Waren, die sich in einem Steuerlager befinden oder die im Steueraussetzungsverfahren im Steuergebiet oder zwischen Mitgliedstaaten befördert werden, ausgesetzt, ist sie noch nicht als Aufwand berücksichtigt iSd. Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 147 [11/2015]*). Die Steuer ist in diesen Fällen nicht etwa schon entstanden und sodann ausgesetzt, sondern sie entsteht erst, wenn die Ware aus dem Steueraussetzungsverfahren in den freien Verkehr gelangt (*Jatzke, BB 1993, 41 [46]*).

Enrichtung des Zolls oder der Steuer: Die Ausgaben für Zölle und Verbrauchsteuern müssen das Reinvermögen vermindert haben (*Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 716 [3/2020]*). Die Abgabe muss also gezahlt oder als Verbindlichkeit oder Rückstellung passiviert worden sein.

Köhle, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 187; *Bauer in KSM, § 5 Rz. F 148 (11/2015); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 716 (3/2020); Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 35; *Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 224 (x7/2021)*.

Fälligkeit: Auf die Fälligkeit der Steuer kommt es nicht an (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 147 [11/2015]; Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 224 [7/2021]*).

2302 (2) Keine Aktivierung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Aktivierung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Des Weiteren kommt eine Abgrenzung dann nicht in Betracht, wenn der Zoll oder die Steuer nach allgemeinen Bilanzierungsregeln zu den AHK des WG des Vorratsvermögen, auf das sie entfallen, gehört.

Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 79; *Bauer in KSM, § 5 Rz. F 149 (11/2015); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 716 (3/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 225 (7/2021)*.

In diesem Fall findet eine Aktivierung statt; die Enrichtung führt nicht zu einer erfolgswirksamen Berücksichtigung des Zolls oder der Steuer. Der StpfL hat insoweit kein Wahlrecht; die Aktivierung als Teil der AHK geht der Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 vor (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 151 [11/2015]; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 717 [3/2020]*). Die Vorschrift läuft damit uE praktisch leer (*Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 225 [7/2021]; aA Bauer in KSM, § 5 Rz. F 152 [11/2015]*).

2015] für Verbrauchsteuern, die erst nach Abschluss des Herstellungsvorgangs mit der Entfernung der Ware aus dem Steuerlager entstehen).

Teilwertabschreibung der belasteten Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens: Eine Abgrenzung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 kommt auch dann nicht in Betracht, wenn der Zoll oder die Verbrauchsteuer zunächst als Teil der AHK des WG des Vorratsvermögens aktiviert wurden und später wegen mittlerweile herabgesetzten Zolls oder herabgesetzter Verbrauchsteuer eine Teilwertabschreibung auf das WG vorgenommen wird. Insoweit liegt zwar ein Aufwand vor; es handelt sich aber nicht um als Aufwand berücksichtigte(n) Zoll oder Verbrauchsteuer. Vielmehr wird die Wertminderung des WG als Aufwand berücksichtigt; wegen des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Bewertung kann sie nicht auf den Zoll oder die Verbrauchsteuer allein bezogen werden (im Erg. ebenso *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 160 [11/2015]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 716 [3/2020]).

c) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1

aa) Aktivierungspflicht

2303

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 vor, so besteht nach dem gesetzlichen Wortlaut („sind ... anzusetzen“) Aktivierungspflicht. Der abzugrenzende Betrag ist in einem besonderen Abgrenzungsposten auszuweisen. Dieser Posten stellt weder ein WG noch einen RAP oder einen sonstigen antizipativen Posten dar (s. Anm. 2293).

Die gesonderte Aktivierungspflicht entfällt allerdings, soweit die auf das WG des Vorratsvermögens entfallenden Zölle oder Verbrauchsteuern als Teil der AHK des WG aktiviert wurden (vgl. Anm. 2302).

bb) Gliederungsmäßiger Ausweis

2304

Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 verlangt einen Ansatz auf der Aktivseite. Da es sich bei dem Abgrenzungsposten nicht um ein WG handelt (s. Anm. 2293), sollte er nicht unter den WG des Vorratsvermögens ausgewiesen werden, auch wenn ein sachlicher Zusammenhang zu diesen besteht. Auch ein Ausweis unter den RAP scheidet aus, da es sich beim Abgrenzungsposten nicht um einen solchen handelt (s. Anm. 2293). Sachgerecht erscheint ein Ausweis nach den aktiven RAP.

cc) Höhe des Abgrenzungspostens

2305

Berechnung des Aktivpostens: Der Aktivposten ist nicht nach § 6 zu bewerten, da es sich nicht um ein WG handelt. Er wird vielmehr berechnet.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 161 (11/2015); *Küting/Trützschler* in *Küting/Weber*, HdR, § 250 HGB Rz. 59 (2/2016); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 226 (7/2021).

Seine Höhe entspricht dem Betrag der als Aufwand berücksichtigten Zölle und Verbrauchsteuern (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 161 [11/2015]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 719 [3/2020]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 226 [7/2021]).

Keine Teilwertabschreibung des Aktivpostens: Da der Aktivposten nicht nach § 6 bewertet wird, ist er auch einer Teilwertabschreibung nicht zugänglich.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 162 (11/2015); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 719a (3/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 226 (7/2021).

Das gilt auch, wenn die auf das WG entfallenden Zölle oder Verbrauchsteuern abgesenkt wurden oder entfallen sind (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 162 [11/2015]; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 719a [3/2020]*). Obwohl ein gedachter Erwerber des Betriebs die entrichteten Beträge in diesem Fall nicht vergüten würde, kommt eine Teilwertabschreibung nach der gesetzlichen Konzeption nicht in Betracht. Zur Teilwertabschreibung für den Fall, dass die Zölle oder Verbrauchsteuern als Teil der AHK des WG des Vorratsvermögens aktiviert wurden, vgl. Anm. 2302.

2306 **dd) Auflösung des Abgrenzungspostens**

Wegfall der Reinvermögensminderung: Der Aktivposten nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 ist aufzulösen, soweit die durch die Entrichtung der Zölle oder Verbrauchsteuern eingetretene Reinvermögensminderung (s. Anm. 2301) rückgängig gemacht wird (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 164 [11/2015]; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 719 [3/2020]*). Das ist zB der Fall, wenn die entrichteten Beträge erstattet wurden oder ein zu aktivierender Erstattungsanspruch besteht.

Abgang der belasteten Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens: Der Abgrenzungsposten teilt das Schicksal der belasteten WG des Vorratsvermögens. Sind diese WG nicht mehr in der Bilanz des Stpf. aktivierungspflichtig, zB weil sie verbraucht, untergegangen oder entnommen wurden, so ist auch der Aktivposten nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 aufzulösen.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 163 (11/2015); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 719 (3/2020); Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 227 (7/2021).

Entgegen verbreiteter Auffassung ändert jedoch die Veräußerung eines belasteten WG allein nichts am Ausweis des Aktivpostens nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 (so aber *Bauer in KSM, § 5 Rz. F 163 [11/2015]; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 719 [3/2020]; Richter in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, 2. Aufl. 2020, § 250 HGB Rz. 35*), weil diese vor Lieferung der Sache nicht zum Wegfall Aktivierungspflicht des WG in der Bilanz des Stpf. führt (*Tiedchen in HdJ, Abt. II/9 Rz. 227 [7/2021]*).

2307–2311 Einstweilen frei.

3. Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen (Abs. 5 Satz 2 Nr. 2)

a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Nr. 2

2312 **aa) Bedeutung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2**

Das Gliederungsschema des § 266 HGB führt erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen in Abs. 3 C II Nr. 2 unter den Verbindlichkeiten des Unternehmens auf. Die Anzahlungen sind gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG ustpf. Es bestehen zwei Möglichkeiten der bilanziellen Erfassung: die Netto- und die Bruttomethode. Nach der Nettomethode wird die Anzahlung netto, also ohne USt gebucht und die USt als Verbindlichkeit gegenüber dem FA angesetzt. Der Vorgang ist damit insgesamt ergebnisneutral. Nach der Bruttomethode wird die Anzahlung brutto, also einschließlich der darauf entfallenden USt erfasst und die USt gleichzeitig als Schuld gegenüber dem FA behandelt. Nur in diesem letztgenannten Fall kommt der Ausgleich des Steueraufwands durch einen Aktivposten in Betracht.

U. Prinz in *U. Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 4962; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 722 (3/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 236 (7/2021); vgl. auch Anm. 2318.

Die bilanzielle Behandlung der USt auf Anzahlungen war zunächst umstritten. Teilweise wurde sie als selbständiges WG oder als RAP für aktivierungsfähig gehalten; überwiegend wurde die Aktivierung aber abgelehnt. Bereits in der Entsch. des BFH (BFH v. 24.3.1976 – I R 139/73 BStBl. II 1976, 450) hatte dieser ausgesprochen, dass die USt auf Anzahlungen nicht zu aktivieren sei und dies insbes. damit begründet, dass es einen Grundsatz des Inhalts, dass ganz allg. Aufwendungen im Rahmen eines schwelbenden Geschäfts im Wege der Aktivierung in dasjenige Jahr zu verlagern seien, in dem die Erträge zufließen, nicht gebe. Mit Urt. v. 26.6.1979 (BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625) entschied er, dass erhaltene Anzahlungen nach der Bruttomethode zu verbuchen seien, eine Aktivierung der erhaltenen USt aber nicht in Betracht komme, weil sie weder ein WG noch einen RAP darstelle. Besondere Bedeutung erlangte die Entsch. (BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625) ab dem 1.1.1980 mit Inkrafttreten des UStG 1980, weil danach Anzahlungen ab 10 000 DM auch bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten bereits mit der Zahlung der USt unterworfen wurden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 3 und 4 UStG 1980). Infolge der bei den Anzahlungsempfängern aufgrund des Aktivierungsverbots entstehenden Gewinnminderung wurde ein Steuerausfall von 6 Mrd. DM befürchtet (vgl. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 8/4157, 4).

Die genannte Rspr. hatte zur Folge, dass ein Verlust aus einem noch schwelbenden Geschäft auszuweisen war, da die USt eine BA darstellt. Die FinVerw. reagierte zunächst mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 24.3.1980 – IV B 2 - S 2170 - 32/80, BStBl. I 1980, 188); mit dem HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972) wurde sodann an den Abs. 3 (heute Abs. 5) Satz 2 Nr. 2 angefügt.

Satz 2 Nr. 2 erzwingt nunmehr eine ergebnisneutrale Behandlung der USt auf erhaltene Anzahlungen beim Anzahlungsempfänger. Die USt wird danach erst dann als Aufwand berücksichtigt, wenn die Lieferung oder Leistung erbracht (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 168 [11/2015]) und damit der Ertrag realisiert wird (*Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 84). Damit hat der Gesetzgeber Elemente des sog. *matching principle* (s. Anm. 2168) in das Bilanzsteuerrecht eingeführt.

Mit Wegfall der 10 000 DM-Grenze, ab der Anzahlungen bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten bereits zum Entstehen von USt führen, durch das StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310) zum 1.1.1994 wurde der Anwendungsbereich der Vorschrift praktisch noch wesentlich erweitert.

bb) Rechtsnatur des Postens

2313

Die USt auf Anzahlungen gehört zu den Sondereinzelkosten des Vertriebs (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 166 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 238 [7/2021]), die nach allgemeinen Bilanzierungsregeln nicht aktivierungsfähig sind. Sie stellt demzufolge weder ein eigenständiges WG (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 173 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 238 [7/2021]) noch einen RAP nach Abs. 1 (*Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 83; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 170 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 238 [7/2021]) dar. Auch ein „sonstiger antizipativer Posten“ ist nicht gegeben.

So aber BTDrucks. 10/317, 82; wie hier *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 171 (11/2015); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 238 (7/2021).

Aktive antizipative Posten liegen vor, wenn ein Ertrag zu verzeichnen ist, aber die dazugehörige Einnahme noch aussteht; sie stellen mithin nach geltendem Bilanzrecht Forderungen dar (vgl. Anm. 2171). Hier ist jedoch kein Ertrag zu verzeichnen, dem die Einnahme nachfolgt, sondern ein Aufwand, bei dem der Ertrag noch aussteht (so zutr. *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 171 [11/2015]; vgl. auch Anm. 2312).

Mittlerweile wird der Posten USt auf Anzahlungen einheitlich als Aktivposten eigener Art angesehen.

Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 82f.; *Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 174 (11/2015); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 238 (7/2021).

b) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2

2314 aa) Umsatzsteuer

Umsatzsteuer ist die nach dem UStG in der jeweiligen Fassung entstandene Steuer. In Betracht kommt jedoch nicht jede aufwandswirksame USt, sondern nur die auf Anzahlungen entfallende, gleichgültig ob bei Besteuerung nach vereinnahmten oder vereinbarten Entgelten (§§ 16 Abs. 1, 20 UStG). Die USt entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 bzw. Nr. 1 Buchst. b UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das (Teil-)Entgelt vereinnahmt worden ist.

bb) Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen

2315 (1) Abschlussstichtag

Abschlussstichtag: Zum Begriff s. Anm. 2186. Entscheidend ist, dass am Abschlussstichtag die Anzahlung erbracht, aber noch nicht mit der Schlussrechnung saldiert oder der Vertrag nicht rückgängig gemacht ist (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 181 [11/2015]).

2316 (2) Anzahlungen

Begriff: Anzahlungen sind Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte (vgl. Anm. 2173). In Betracht kommt jede Anzahlung auf ein veräußertes WG des AV oder UV oder auf eine sonstige Leistung; eine Beschränkung auf Anzahlungen auf WG des Vorratsvermögens enthält das Gesetz nicht (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 177 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 239 [7/2021]). Es kann sich um eine Teilvorauszahlung oder die vollständige Vorauszahlung des Entgelts handeln (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 177 [11/2015]). Die Vorauszahlung kann in Geld oder – beim Tausch oder tauschähnlichen Umsatz – in einer Lieferung oder sonstigen Leistung bestehen (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 177 [11/2015]).

Das UStG verwendet in diesem Zusammenhang nicht das Wort „Anzahlungen“, sondern spricht von einem vor der Leistung vereinnahmten Entgelt oder Teilentgelt (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG).

Erhaltene Anzahlungen: Abs. 2 Nr. 2 findet nur auf erhaltene Anzahlungen, also in der StBil. des Leistenden, Anwendung (*Bauer* in *KSM*, § 5 Rz. F 178 [11/2015]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 721 [3/2020]). Für geleistete Anzahlungen

fehlt eine entsprechende Regelung; sie ist auch nach dem Sinn der Vorschrift, der darin liegt, eine aufwandswirksame Behandlung der UStSchuld gegenüber dem FA vor Erbringung der Leistung zu verhindern (s. Anm. 2312) nicht erforderlich.

(3) Am Abschlussstichtag auszuweisen

2317

Die Anzahlung muss am Abschlussstichtag nach handelsrechtl. GoB als Passivposten aufzunehmen sein. Das ist der Fall, wenn sie in die Verfügungsmacht des Leistenden gelangt ist (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 179 [11/2015]). Es reicht aber nicht aus, dass die Anzahlung zu passivieren ist; sie muss auch tatsächlich passiviert worden sein (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 179 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 239 [7/2021]). Der Gesetzeswortlaut, der insoweit dem des Satzes 2 Nr. 1 ähnelt und dort anders zu verstehen ist (vgl. Anm. 2300), legt dies zwar nicht nahe, wohl aber der Sinn des Gesetzes. Ist die Anzahlung nicht als Passivposten ausgewiesen, ist kein Raum für eine bilanzielle Neutralisierung der darin enthaltenen USt.

cc) Als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen

(1) Bruttomethode

2318

Die Anwendung des Satz 2 Nr. 2 setzt voraus, dass der Anzahlungsempfänger beim Ausweis der erhaltenen Anzahlung nach der Brutto- und nicht nach der Nettomethode verfährt (vgl. zu den verschiedenen Methoden Anm. 2312). Ob die Anwendung der Nettomethode stl. zulässig ist, wird unterschiedlich beurteilt.

Dafür *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 722 (3/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 240 (7/2021); aA BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BSTBl. II 1979, 625; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 180 (11/2015). *Scheel*, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 86f., hält die Nettomethode stl. für sachgerecht, aber wohl wegen Satz 2 Nr. 2 für unzulässig.

Jedenfalls lässt ihre Anwendung keinen Raum für eine Neutralisierung der USt, weil diese nicht aufwandswirksam erfasst worden ist.

(2) Reinvermögensminderung

2319

Entstehung der Umsatzsteuer: Die UStSchuld muss bereits entstanden sein (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 183 [11/2015]).

Entrichtung der Umsatzsteuer: Die USt muss sich ertragsmindernd ausgewirkt haben. Das ist der Fall, wenn sie gezahlt, als Verbindlichkeit gebucht oder mit Vorsteueransprüchen verrechnet worden ist.

Bauer in KSM, § 5 Rz. F 184 (11/2015); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 722 (3/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 240 (7/2021).

c) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2

aa) Aktivierungspflicht

2320

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 vor, so besteht nach dem gesetzlichen Wortlaut („sind ... anzusetzen“) Aktivierungspflicht. Der abzugrenzende Betrag ist in einem besonderen Abgrenzungsposten auszuweisen. Dieser

Posten stellt weder ein WG noch einen RAP oder einen sonstigen antizipativen Posten dar (s. Anm. 2313).

2321 **bb) Gliederungsmäßiger Ausweis**

Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 fordert den Ansatz auf der Aktivseite. Da es sich bei dem Abgrenzungsposten nicht um ein RAP handelt (s. Anm. 2313), ist er auch nicht unter diesen auszuweisen. Sachgerecht erscheint ein Ausweis nach den aktiven RAP und den als Aufwand berücksichtigten Zöllen und Verbrauchsteuern auf WG des Vorratsvermögens (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 241 [7/2021]).

2322 **cc) Höhe des Abgrenzungspostens**

Berechnung des Aktivpostens: Der Aktivposten ist nicht nach § 6 zu bewerten, da es sich nicht um ein WG handelt. Er wird vielmehr berechnet (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 186 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 242 [7/2021]). Die Höhe des Postens ergibt sich aus dem Betrag der auf die Anzahlung entfallenden und aufwandswirksam erfassten USt.

Änderung des Umsatzsteuerrechts: Kommt es in der Zeit zwischen dem Empfang der Anzahlung und dem Zeitpunkt der Leistungserbringung zu einer Änderung des UStRechts, so hängt die uStl. Beurteilung des Sachverhalts von der Rechtslage im Zeitpunkt der Leistungserbringung ab. Eine Änderung des Umsatzsteuertarifs, eines Steuerbefreiungstatbestands oder einer Bestimmung über die Steuerbarkeit von Lieferungen und Leistungen wirken sich erst mit der Leistungserbringung auf die in der Anzahlung enthaltene USt aus. Auf den Abgrenzungsposten nach Satz 2 Nr. 2 hat eine Änderung des UStRechts also keine Auswirkung, da zu diesem Zeitpunkt die Leistung noch nicht erbracht ist. Sie führt nicht dazu, dass bis zum Bilanzstichtag weitere USt als Aufwand zu berücksichtigen ist.

Keine Teilwertabschreibung des Aktivpostens: Da der Aktivposten nicht nach § 6 bewertet wird, ist er auch einer Teilwertabschreibung nicht zugänglich (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 187 [11/2015]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 242 [7/2021]).

2323 **dd) Auflösung des Abgrenzungspostens**

Der Abgrenzungsposten teilt das Schicksal der passivierten Anzahlung.

Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 84; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 723 (3/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 243 (7/2021).

Er ist daher aufzulösen, wenn die Lieferung oder Leistung erbracht wird, weil dann die passivierte Anzahlung ebenfalls aufgelöst und der Anspruch auf das Entgelt aktiviert wird.

Scheel, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 84; *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 188 (11/2015); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 723 (3/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. II/9 Rz. 243 (7/2021).

Ferner ist der Abgrenzungsposten aufzulösen, wenn die Berücksichtigung der USt als Aufwand rückgängig zu machen ist, also wenn die Lieferung oder Leistung nicht durchgeführt (zB wegen Aufhebung, Rücktritt, Kündigung, erfolgreicher Anfechtung) und infolgedessen die erhaltene Anzahlung einschließlich der USt zu-

rückgezahlt werden muss (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 188 [11/2015]). In diesem Fall ist der Aktivposten durch einen entsprechenden Erstattungsanspruch gem. § 17 UStG gegen das FA zu ersetzen (*Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 188 [11/2015]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 723 [8/2015]).

Gleches gilt im Falle der Änderung der Bemessungsgrundlage des Umsatzes (zB volle Vorauszahlung mit nachträglicher Preisminderung). Hier kommt es wegen der möglichen Umsatzsteuerberichtigung nach § 17 UStG insoweit zu einer Auflösung des Abgrenzungspostens, weil durch Einbuchung des Erstattungsanspruchs die Aufwandwirksamkeit zurückgenommen wird.

Die Zahlung der geschuldeten USt an das FA oder die Verrechnung der UStSchuld mit Vorsteuern beeinflusst den Ansatz des Postens nicht (*Tiedchen* in HdJ, Abt. II/ 9 Rz. 244 [7/2021]; für die Zahlung an das FA ebenso *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 188 [11/2015]).

Einstweilen frei.

2324–2329

IV. Wichtige Einzelfälle der Abgrenzungsposten

2330

Abfindungen: Anm. 2211, 2219.

Ablösungen für Emissionsduldung: Anm. 2214.

Ablösungen im Profisport: Anm. 2163.

Abonnementsverträge: Anm. 2163.

Abraumvorrat: Ausgaben zu seiner Schaffung und Beseitigung bei der Mineralgewinnung über das zum laufenden Abbau von Mineralien notwendige Maß hinaus sind Teil der HK des Mineralprodukts und als solche im UV zu aktivieren (BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143). Die Bilanzierung eines RAP kommt nicht in Betracht.

Abschlussgebühr bei Bausparkassen: Anm. 2219.

Abschlusshonorar: Anm. 2175, s. auch „Provisionszahlungen“.

Abstandszahlungen: Anm. 2211, 2219.

Abwassergebühren: Anm. 2163.

Abzinsung: Anm. 2198.

Agio: Anm. 2235.

Alkoholsteuer: Anm. 2297.

Alkopopsteuer: Anm. 2297.

Antizipative Rechnungsabgrenzungsposten: Anm. 2171.

Anzahlungen: Anm. 2173.

Anzeigenverträge: Anm. 2219.

Arbeitnehmer:

Vorausgezahlter Lohn: Vorausgezahlter Lohn bzw. vorausgezahltes Gehalt ist eine Zahlung, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellt, und ist daher aktiv abzugrenzen. Vorausgezahltes Arbeitsentgelt liegt auch vor, wenn sich der ArbN im Gleitzeitrückstand befindet; hier ist ebenfalls ein aktiver RAP zu bilanzieren, wenn der Zeitraum, in dem der ArbN die ausstehende Arbeitsleistung zu erbringen hat, feststeht (glA *Bauer* in KSM, § 5 Rz. F 263 [11/

2015]; vgl. aber FG Berlin-Brandenb. v. 23.8.2011 – 6 K 2028/06, EFG 2012, 600, rkr.).

Einmalige Zahlungen (Zuschüsse): Einmalige Zahlungen des ArbG an den ArbN, zB Zahlungen für den Abschluss des Arbeitsvertrags, Umzugszuschüsse oÄ, stellen keinen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar und dürfen daher nicht aktiv abgegrenzt werden (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 273 [11/2015]*).

Gratifikationen: Gratifikationen (zB Boni, Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld) gelten regelmäßig nicht zukünftige Leistungen des ArbN ab und sind daher nicht aktiv abzugrenzen. Anders kann aber zu entscheiden sein, wenn die Gratifikation zurückzuerstatten ist, wenn der ArbN vor Ablauf einer bestimmten Zeit aus dem Unternehmen ausscheidet; dann ist die Gratifikation eine Ausgabe, die Aufwand für die Zeit, während der der ArbN in dem Unternehmen gehalten werden soll, darstellt (*Bauer in KSM, § 5 Rz. F 270 [11/2015]*).

Urlaubsgeld: Es handelt sich um eine zusätzlich zum Arbeitsentgelt gezahlte Vergütung. Nach BFH v. 6.4.1993 (VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709) hängt es von den Vereinbarungen der Vertragspartner ab, ob Urlaubsgeld, das bei einem abw. Wj. vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Urlaubsjahr bezahlt wird, anteilig aktiv abzugrenzen ist. Urlaubsgeld, das bei abw. Wj. vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Kj. gezahlt wird, ist aktiv abzugrenzen, wenn es vom ArbN bei vorzeitigem Ausscheiden zurückzuzahlen ist (glA *Ritzrow, StBp.* 1998, 10 [14]; *U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht*, 2. Aufl. 2014, Rz. 4997). Ist eine Rückforderung ausgeschlossen, so ist die Zahlung des Urlaubsgelds keine (teilweise) Vorleistung, sondern die endgültige Erfüllung des Anspruchs. In diesen Fällen kommt aktive Rechnungsabgrenzung nicht in Betracht (*U. Prinz* in *U. Prinz/Kanzler, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht*, 2. Aufl. 2014, Rz. 4997).

Urlaubsentgelt (fortgezahlter Arbeitslohn): Bei einem dem Kj. entsprechenden Wj. ist nur im praktisch eher selten vorkommenden Fall, dass aus dem nächsten Kalender-/Urlaubsjahr Urlaub vorgezogen und für diesen Urlaubsentgelt „vorausgezahlt“ wurde, ein aktiver RAP zu bilden, weil Aufwand des nächsten Jahres vorausgezahlt wurde (aA *Bauer in KSM, § 5 Rz. F 269 [11/2015]*). Im umgekehrten Fall (fälliges, nicht ausgezahltes Urlaubsentgelt, rückständiger Urlaub) ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren (vgl. auch Anm. 925 „Urlaubsrückstand“).

Weihnachtsgeld: Die Bildung eines aktiven RAP kommt nur in Betracht, wenn Weihnachtsgeld vor dem vom 31. Dezember abw. Bilanzstichtag (zB 30. November) gezahlt wurde. Soweit bei abw. Wj. das Weihnachtsgeld bei zeitproportionaler Aufteilung auf die Zeit vor dem Bilanzstichtag entfällt, ist eine Verbindlichkeit bzw. Rückstellung, nicht ein RAP zu passivieren.

Aufgeld: Anm. 2235.

Aufwand: Anm. 2187.

Ausbeutevorratsvertrag: Anm. 2190.

Ausbietungsgarantie: Siehe „Garantiegeschäfte“.

Ausbildungsplatzzuschuss: Siehe „Zuschüsse“.

Ausgaben: Anm. 2185.

Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters: Siehe „Handelsvertreter“.

Avalprovision: Siehe „Bürgschaft“.

Baukostenzuschuss: Siehe „Zuschüsse“.

Baulast: Anm. 2219.

Bausparkassen: Anm. 2219.

Bearbeitungsgebühren: Anm. 2240.

Beiträge: Siehe „Erbbaurecht“ und Anm. 2163, 2190, 2201 f.

Berechnung der Rechnungsabgrenzungsposten: Anm. 2197 ff. (aktive RAP), Anm. 2226 (passive RAP), Anm. 2305 (als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf WG des Vorratsvermögens), Anm. 2322 (als Aufwand berücksichtigte USt auf Anzahlungen).

Berufsgenossenschaftsbeiträge: Anm. 2163, 2190, 2201 f.

Bestandspflege: Anm. 2175.

Bestimmte Zeit: Anm. 2189 f., 2218.

Biersteuer: Anm. 2297.

Branntweinsteuer: Anm. 2297.

Bürgschaft: Avalprovisionen sind die Gegenleistung für die Gewährung eines Avalkredits, der darin besteht, dass das Kreditinstitut mit seinem Namen und seinem Kredit für die Verbindlichkeit des Stpf. gegenüber einem anderen einsteht und insoweit die Haftung gegenüber dem Gläubiger des Stpf. übernimmt. Die Avalprovision wird von der Rspr. als eine zinsähnliche Leistung angesehen, die über die Laufzeit des Avalkredits abzugrenzen ist (BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600; glA Ritzrow, StBp. 1998, 10 [14]).

Caps: Anm. 2249.

Collars: Anm. 2249.

Damnum: Anm. 2235 ff.

Dauerkarten: Siehe „Eintrittskarten“.

Dienstbarkeit: Anm. 2163.

Dienstleistungsgutschein: Anm. 2214.

Disagio: Anm. 2235 ff.

Disagio-Darlehen (Zusatzdarlehen): Anm. 2259.

Duldungspflicht: Anm. 2218.

Einfuhr-Umsatzsteuer: Anm. 2298.

Einnahmen: Anm. 2210 ff.

Einstandsgebühr: Anm. 2219.

Eintrittskarten:

Im Umlauf befindliche Eintrittskarten: Übernimmt der Pächter einer Einrichtung im Pachtvertrag die Verpflichtung, im Umlauf befindliche Eintrittskarten einzulösen, liegt darin ein zusätzliches Pachtentgelt, das aktiv abzugrenzen ist. Der RAP ist in Höhe der Vollkosten der zu erbringenden Leistung zu aktivieren; er ist linear über die Laufzeit des Pachtvertrages aufzulösen (Bauer in KSM, § 5 Rz. F 302 [11/2015]; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 920 „Einlöseverpflichtung“ [8/2015]; FG Düss. v. 29.2.2000 – 6 K 1596/95 K, F, DStRE 2000, 1087, rkr., für ein Schwimmbad).

Dauerkarten: Anm. 2217.

Emissionsdisagio: Anm. 2245.

Energiesteuer: Anm. 2297.

Entschädigungen: Anm. 2211, 2219.

Entsorgungsverpflichtung: Anm. 2214.

Erbbaurecht:

Vorausgezahlte Erbbauzinsen sind abzugrenzen.

Übernahme von Erschließungsbeiträgen durch den Erbbauberechtigten: Anm. 2163.

Erfüllungsrückstand: Anm. 2175.

Ertrag: Anm. 2216.

Floors: Anm. 2249.

Flugticket: Anm. 2173.

Forfaitierung von Leasingraten/Forfaitierung eines Andienungsrechts: Siehe „Leasing“.

Forschung und Entwicklung: Anm. 2160, 2171, 2188, 2189.

Franchising:

Einstiegsgebühr des Franchisenehmers: Anm. 2219.

Werbebeiträge von Franchisenehmern: Anm. 2216.

Fußballvereine: Siehe Anm. 2219, 2163.

Garantiegeschäfte:

Ausbietungs- oder Kreditgarantie: Erhaltene Vergütungen für die Übernahme einer Ausbietungs- oder Kreditgarantie sind beim Garantiegeber passiv auf die Laufzeit der Haftung abzugrenzen. Der passive RAP ist an den folgenden Bilanzstichtagen insoweit aufzulösen, als die Vergütungen auf den bereits abgelaufenen Garantiezeitraum entfallen (BFH v. 23.3.1995 – IV R 66/94, BStBl. II 1995, 772; U. Prinz in U. Prinz/Kanzler, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 6410; aA Hahne, BB 2005, 819 [823] – Verbindlichkeitsrückstellung).

Garantieversicherung: Gegen eine Abgrenzung vorausgezahlter Versicherungsprämien bei Garantieversicherungen Kupsch/Müller, DB 2006, 1800.

Gebühren: Anm. 2163.

Geringfügigkeit: Anm. 2181.

Golf-Spielberechtigung: Anm. 2219.

Gratifikationen: Siehe „Arbeitnehmer“.

Grunddienstbarkeit: Anm. 2163.

Grundsteuer: Anm. 2163.

Handelsvertreter: *Ausgleichsanspruch:* Anm. 2191.

Handy-Subventionen: Anm. 2191, 2218.

Herstellungskosten: Anm. 2187.

Hörgerätekostentragende: Anm. 2175.

Honorarvorauszahlungen: Anm. 2163, 2173, 2175, 2217.

IAS/IFRS: Anm. 2168.

Immaterielle Wirtschaftsgüter: Anm. 2167, 2172.

Inkassoprovisionen: Soweit das Entgelt für die Inkassotätigkeit realisiert ist, kommt eine passive Abgrenzung der erhaltenen Zahlung nicht in Betracht (BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 [561]).

Investitionszuschüsse: Siehe „Zuschüsse“.

Kaffeesteuer: Anm. 2297.

Kammerbeiträge: Anm. 2163, 2190, 2201f.

Kernbrennstoffsteuer: Anm. 2297.

Kinostartkosten: Siehe „Vermarktungskostenzuschuss“.

Kraftfahrzeugsteuer: Anm. 2163, 2144, 2190, 2201, 2202, 2203.

Krankenhaus-Fördermittel: Siehe „Zuschüsse“.

Kreditvermittlungsprovision: Anm. 2163.

Künstlerhonorar: Anm. 2163.

Leasing:

Degressive Leasingraten: Anm. 2191.

Forfaitierung von Leasingraten/Forfaitierung eines Andienungsrechts: Anm. 2219, 2227.

Lizenz:

Lizenzgebühren: Anm. 2163.

Lizenzverträge: Anm. 2216.

Maklerprovision: Anm. 2163.

Messestand: Anm. 2189.

Mietvertrag:

Vorausgezahlter Mietzins: Anm. 2163.

Mieterzuschüsse: Siehe „Zuschüsse“.

Mobiltelefon: Anm. 2191, 2218.

Mühlenstilllegungsverpflichtung: Anm. 2211.

Müllabfuhrgebühren: Anm. 2163.

Nachbetreuungsleistungen: Anm. 2175.

Optiker: Anm. 2175.

Pachtvertrag:

Vorausgezahlter Pachtzins: Anm. 2163.

Neueindeckung eines Daches durch den Pächter: Anm. 2163.

Prepaid-Verträge: Anm. 2191, 2218.

Provisionszahlungen: Anm. 2163, s. auch „Abschlusshonorar“.

Rückstellungen: Anm. 2175.

Schadensersatz: Anm. 2219.

Schaumweinsteuer: Anm. 2297.

Signing Fees: Anm. 2219.

Spielberechtigung: Anm. 2219.

Spielerlaubnis: Anm. 2163.

Step-Down-Gelder: Anm. 2191.

Stilllegungsverpflichtung: Anm. 2211.

Straßenreinigungsgebühren: Anm. 2163.

Stromsteuer: Anm. 2297.

Stufenzinsprodukte: Anm. 2191.

Subventionen: Siehe „Zuschüsse“.

Tabaksteuer: Anm. 2297.

Tilgungsstreckungsdarlehen (Zusatzdarlehen): Anm. 2259.

Transferentschädigung im Profisport: Anm. 2163.

Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten: Anm. 2171.

Umsatzsteuer auf Anzahlungen: Anm. 2312.

Unterlassungspflicht: Anm. 2218.

Unterrichtshonorar: Anm. 2173, 2217.

Unterschiedsbetrag zwischen Verfügungs- und Rückzahlungsbetrag:
Anm. 2235 ff.

Urlaubsentgelt: Siehe „Arbeitnehmer“.

Urlaubsgeld: Siehe „Arbeitnehmer“.

Verbindlichkeiten: Anm. 2174.

Verbrauchsteuern: Anm. 2297.

Verkaufsgarantie: Sagt eine Vertriebsgesellschaft einer Filmproduktionsgesellschaft eine Verkaufsgarantie in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der Produktionskosten zu, die sich mit jedem durch die Filmproduktionsgesellschaft amortisiertem Dollar verringert, darf die Filmproduktionsgesellschaft den erhaltenen Betrag nicht passiv abgrenzen. Auch der Umstand, dass die Vertriebsgesellschaft sich für einen Mindestzeitraum zur Vermarktung des Films verpflichtet, führt nicht zu einer laufzeitbezogenen Gegenleistung (FG München v. 4.2.2014 – 12 K 1340/11, juris, nrkr., Az. BFH IV R 23/15).

Verkehrsteuern: Anm. 2298.

Vermarktkostenzuschuss: Ein Vermarktkostenzuschuss, den ein Medienfonds an einen Lizenznehmer zahlt, ist nach der Rspr. als partiarisches Darlehen anzusehen; die Aktivierung eines RAP kommt daher nicht in Betracht (BFH v. 21.5.2015 – IV R 25/12, BSTBl. II 2015, 772; gegen aktive Rechnungsabgrenzung in diesem Fall auch Wassermeyer, DB 2010, 354 [359]).

Versicherungen:

Siehe auch Anm. 2163, 2175.

Vorausgezahlte Versicherungsprämien: Anm. 2163.

Vertragsaufhebung: Anm. 2211, 2219.

Vorfälligkeitsschädigung: Anm. 2219, 2246.

Weihnachtsgeld: Siehe „Arbeitnehmer“.

Werbekampagne, Werbemaßnahmen: Anm. 2171, 2189, s. auch „Franchising“.

Wesentlichkeit: Anm. 2181.

Wirtschaftsgut: Anm. 2172, 2192.

Zero-Bonds: Anm. 2248.

Zinsbegrenzungsprämien: Anm. 2249.

Zinszuschüsse: Anm. 2216.

Zölle: Anm. 2296.

Zuschüsse:

Ausbildungsplatzzuschuss: Anm. 2211.

Baukostenzuschuss: Leistet ein Mieter einen verlorenen Baukostenzuschuss an den Vermieter, so liegt darin vorausgezahlter Mietzins mit der Folge, dass der Mieter die Zahlung aktiv abzugrenzen hat (aA BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 – immaterielles WG). Da der Mieter mit der Zahlung ein Nutzungsrecht erhält, das – entgegen der Auffassung des BFH in der genannten Entscheidung – wegen des Grundsatzes des Nichtausweises schwebender Geschäfte nicht konkret aktivierungsfähig ist, ist es hinreichend, wenn der Zeitraum, auf den der Aufwand zu verteilen ist, sachgerecht geschätzt werden kann (aA BFH v. 8.3.1984 – I R 211/79, juris, für Zahlungen an eine Parkhaus-Betriebs-Gesellschaft, die sich verpflichtete, für Stellplatzverpflichtungen der Zahlenden „jederzeit“ Parkplätze zur Verfügung zu halten). Zum Zuschuss zum Bau einer Tiefgarage s. Anm. 2211.

Fördermittel nach § 9 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes: Anm. 2211.

Investitionszuschuss: Anm. 2211.

Vermietung von Wohnraum an Studenten: Anm. 2211.

Zuwachssparverträge: Anm. 2213.

Zwischenergebnissteuer: Anm. 2297.

Einstweilen frei.

2331–2349

L. Erläuterungen zu Abs. 6: Befolgung der Vorschriften über Entnahmen, Einlagen, Bilanzänderung, Betriebsausgaben, Bewertung und Absetzungen

Schrifttum: Evers, Zur Auslegung der Worte „zu beachten“ in § 13 Satz 2 Einkommensteuergesetz 1925, StuW 1925, 1733; Weber-Grellet, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalt, StBjb. 1994/95, 97; Krawitz/Kalbitzer, Die Übernahme des beizulegenden Zeitwertes von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten in die Steuerbilanz, in Schmiel/Breithecker (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin 2008, 149; Meurer, Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsbewertung, BB 2012, 2807; M. Prinz/Fellinger, EStÄR 2012: Neuinterpretation des Maßgeblichkeitsprinzips für die Rückstellungsbewertung von Sachleistungsverpflichtungen „post BilMoG“, Ubg 2013, 362; Velte, Fiskalpolitische Maßgeblichkeit bei der Rückstellungsbewertung, StuW 2013, 197; Kengel, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Diss. Bonn, Hamburg 2014; von Wolfersdorff, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung. Stand und Entwicklungsperspektiven aus deutscher und europäischer Sicht, Diss. Düsseldorf, Köln 2014; Scheffler, Bestandsaufnahme zur Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips, Der Konzern 2016, 482; Marx, Maßgeblichkeit des Handelsbilanzansatzes für Rückstellungen in der Steuerbilanz?, StuB 2017, 449; Gattermann-Müller, Gedanken zur Zukunft der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, Ubg 2019, 19; Marx, Formelle Maßgeblichkeit bei Rückstellungen nach Inkrafttreten des BilMoG, StuB 2020, 169; Velte, Fiskalpolitische Maßgeblichkeit bei der Rückstellungsbewertung, Ubg 2020, 360.

2350 **I. Tatbestand und Geltungsbereich des Abs. 6**

Abs. 6 gilt, im System des § 5 vorgeprägt durch Abs. 1, für die Gewinnermittlung der Gewerbetreibenden durch BV-Vergleich nach den handelsrechtl. GoB. Für andere Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, enthält § 4 Abs. 1 Satz 9 eine eigenständige Regelung (s. § 4 Anm. 340).

2351–2354 Einstweilen frei.

2355 **II. Anknüpfung**

Grundsatz: Abs. 6 enthält eine voraussetzunglose Kollisionsregel. Er stellt den aus den allgemeinen Normenkollisionsregeln (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 4 Rz. 270 [10/2020]) folgenden Vorrang speziellerer strechtl. Vorschriften vor den handelsrechtl. GoB klar (ähnlich *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 1) und erweitert deren Anwendungsbereich auf die Gewinnermittlung nach Abs. 1 („sind zu befolgen“). Eine Aussage darüber, ob insbes. Entnahmen und Einlagen, BA-Abzugsbeschränkungen und Sonderabschreibungen innerhalb des BV-Vergleichs oder auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung außerhalb der Bilanz zu berücksichtigen sind (vgl. § 4 Anm. 138; § 4g Anm. 21), lässt sich Abs. 6 nicht entnehmen. Er bezieht sich, wie § 5 insgesamt, auf die Gewinnermittlung, nicht auf den BV-Vergleich. Er dient damit zugleich als Koordinate für die systematische Auslegung des § 5 (vgl. *Krengel*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2014, 249 ff.).

Verhältnis zu Abs. 1 bis 5 und 7: Das Verhältnis der in Bezug genommenen Vorschriften (Sachnormen) zu § 5 Abs. 1 bis 5 und 7 schreibt Abs. 6 nicht vor. Es ergibt sich aus den allgemeinen Auslegungs- und Konkurrenzregeln, etwa dem Grundsatz, dass die den spezielleren Fall regelnde Rechtsnorm Vorrang vor der widersprechenden allgemeinen Regel hat (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 4 Rz. 268 f. [10/2020]). Daraus lässt sich kein allgemeiner Vorrang des Abs. 6 vor Abs. 1 bis 5 und 7 folgern (aA *Krengel*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2014, 262). Wo die spezielleren Vorschriften Regelungslücken enthalten, bleibt es beim Grundsatz des Abs. 1 und der Geltung der handelsrechtl. GoB (s. Anm. 259).

Verhältnis zu § 6: Im Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Satz 1 ist Abs. 6 deklaratorisch. Er schließt die Geltung der handelsrechtl. GoB über den aus dem Spezialitätsgrundsatz folgenden Vorrang des § 6 hinaus nicht allg. aus (s. Anm. 259, § 6 Anm. 55), sondern stellt klar, dass die stl. Vorschriften über die Bewertung gegenüber den GoB für die stl. Gewinnermittlung die spezielleren Regelungen sind und deshalb vorrangig gelten (im Erg. so wohl auch *Krengel*, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2014, 254, 256). Das Verhältnis der einzelnen Vorschriften des § 6 Abs. 1 Satz 1 zu Abs. 1 iVm. GoB ist durch Auslegung der einzelnen Normen jeweils gesondert zu bestimmen.

2356–2359 Einstweilen frei.

III. Sachnormen (Verweisungsziele) des Abs. 6

1. Vorschriften über Entnahmen und Einlagen

2360

Vorrangig vor den GoB gelten nach Abs. 6 die Vorschriften über die Entnahmen in den §§ 4 Abs. 1 Sätze 2 bis 7 (s. § 4 Anm. 150); 6 Abs. 1 Nr. 4 (s. § 6 Anm. 790) und auf die Regelungen über Einlagen in § 4 Abs. 1 Satz 8 (s. § 4 Anm. 290); § 6 Abs. 1 Nr. 5 (s. § 6 Anm. 850), auf die mit diesen zusammenhängende Vorschrift über die Bildung eines Ausgleichspostens in § 4g (§ 4g Anm. 7) sowie auf die Regelungen über die vGA und verdeckte Einlagen in § 8 Abs. 3 Sätze 2 bis 6 KStG (s. § 8 KStG Anm. 100).

2. Vorschriften über die Zulässigkeit der Bilanzänderung

2361

Vorrangig vor den GoB gelten nach Abs. 6 die Regelungen über die Zulässigkeit von Bilanzberichtigung und Bilanzänderung in § 4 Abs. 2 (s. § 4 Anm. 380, 381, 382) sowie die übergeordneten strechtl. Grundsätze der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, unter II.1.b cc); Krengel, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2014, 264f.).

3. Vorschriften über Betriebsausgaben

2362

Abs. 6 verweist deklaratorisch auf die gegenüber den GoB für die stl. Gewinnermittlung vorrangigen Regelungen über die BA in § 4 Abs. 4 (s. § 4 Anm. 700) und die BA-Abzugsbeschränkungen in § 4 Abs. 5 bis 8 (s. § 4 Anm. 1100), § 3c (s. § 3c Anm. 1), § 4b (s. § 4b Anm. 3), § 4c (s. § 4c Anm. 3, 62), § 4d (s. § 4d Anm. 5), § 4e (s. § 4e Anm. 3), § 4h (s. § 4h Anm. 10), § 9b Abs. 2 (s. § 9b Anm. 17); § 8a KStG (s. § 8a KStG Anm. 1), § 8b Abs. 3 und 5 KStG (s. § 8b KStG Anm. 101, 126), § 10 KStG (s. § 10 KStG Anm. 6).

4. Vorschriften über die Bewertung

2363

Begriff: Vorschriften über die Bewertung sind §§ 6, 6a, 6b, 6c, 6d, 7, 16 Abs. 3, 17 Abs. 2, 55 EStG und § 2 Abs. 5 InvZulG 2005 und die allgemeinen Bewertungsvorschriften in §§ 2 bis 16 BewG (vgl. § 6 Anm. 51; § 1 Abs. 2 BewG).

Normenkollision: Nach den allgemeinen Regeln der Normenkollision (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 4 Rz. 270 [10/2020]) gehen die spezielleren strechtl. Bewertungsvorschriften beschränkt auf ihren Anwendungsbereich und ihren Regelungsgehalt (vgl. § 6 Anm. 55) der allgemeinen Vorschrift des Abs. 1 und damit widersprechenden GoB vor. Danach haben zunächst die Vorschriften der §§ 6 bis 6d Vorrang vor widersprechenden Vorschriften der §§ 2 bis 16 BewG (§ 6 Anm. 51), ohne diese zu verdrängen. Die Regelungen des § 6 EStG und der §§ 2–16 BewG gehen wiederum gemeinsam Abs. 1 und widersprechenden GoB vor (s. § 6 Anm. 55; vgl. R 6.2 EStR 2012), ohne deren grundsätzliche Geltung aufzuheben (s. § 6 Anm. 55). Die §§ 7, 16 Abs. 3, 17 Abs. 2, 55 EStG und § 2 Abs. 5 InvZulG 2005 gehen als stärker spezialisierte Normen wiederum widersprechenden Regelungen der GoB, der §§ 6ff. und der §§ 2 bis 16 BewG vor (s. § 6 Anm. 50).

Einzelfälle:

- *Begriff der Anschaffungs- und Herstellungskosten:* Die handelsrechtl. AK und HK-Begriffe sind auch für die Anwendung des § 6 maßgeblich (s. § 6 Anm. 180, 225; BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676, unter II.3.b bb bbb, mit Anm. *M. Prinz*, FR 2013, 506).
- *Zeitwerte von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten:* § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2b regelt eine § 6 Abs. 1 Nr. 2a vorrangige Geltung der Maßgeblichkeit der GoB für die Bewertung von Finanzinstrumenten im Handelsbestand (s. § 6 Anm. 681; *Krawitz/Kalbitzer* in *Schmiel/Breithecker*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 149 [160]).
- *Rückstellungen:*
 - ▷ *Grundsatz:* Rückstellungen sind grds. nach den handelsrechtl. GoB, höchstens mit den sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a ergebenden Werten zu bemessen (s. § 6 Anm. 720; R 6.11 EStR 2012 idF des EStÄR v. 25.3.2013; BFH v. 20.11.2019 – XI R 46/17, BStBl. II 2020, 195 ; *Meurer*, BB 2012, 2807; zur Gegenauuffassung *M. Prinz/Fellinger*, Ubg 2013, 362 [366]; *Velte*, StuW 2013, 197 [206 f.]; *Marx*, StuB 2020, 169; *Velte*, Ubg 2020, 363).
 - ▷ *Ausnahme:* Die Bewertung von Pensionsrückstellungen regelt § 6a vorrangig vor GoB abschließend (s. § 6a Anm. 5, 100; R 6.11 EStR 2012 idF des EStÄR v. 25.3.2013).

2364 **5. Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung**

Abs. 6 verweist auf die Regelungen über die AfA, die Afs, die Sonderabschreibungen und die erhöhten Absetzungen in §§ 7 bis 7i (s. § 7 Anm. 49, § 7a Anm. 1, § 7g Anm. 141, § 7h Anm. 1, § 7i Anm. 1); §§ 81 bis 82i EStDV und erklärt damit die strechtl. Abschreibungsregeln für anwendbar. Ihr Vorrang vor Abs. 1 iVm. GoB folgt aus dem Grundsatz des Vorrangs der spezielleren Norm.

2365–2399 Einstweilen frei.

M. Erläuterungen zu Abs. 7: Passivierung übernommener Verpflichtungen

Schrifttum: *Gassner*, Bilanzierung von Verbindlichkeiten nach bedingtem Verzicht oder nach Rangrücktritt, in *Crezelius/Raupach/L. Schmidt/Uelner* (Hrsg.), Freundesgabe Haas, Herne/Berlin 1996, 121; *U. Prinz/Adrian*, Angeschaffte Rückstellungen in der Steuerbilanz, StuB 2011, 171; *Schlötter*, „Angeschaffte“ Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 14.12.2011 – I R 72/10, BB 2012, 951; *Adrian/Fey*, Aktuelle Entwicklungen bei angeschafften Rückstellungen, StuB 2013, 404; *Benz/Placke*, Die neue gesetzliche Regelung durch das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz zur „angeschafften Drohverlustrückstellung“ in § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, DStR 2013, 2653; *Geberth/Höhn*, Passivierung „angeschaffter“ Pensionsrückstellungen, DB 2013, 1192; *Günkel*, Übergang von steuerlich beschränkt passivierungsfähigen Verpflichtungen beim Unternehmenskauf, BB 2013, 1001; *Hoffmann*, die Übernahme von Pensionsverpflichtungen, StuB 2013, 237; *Killat*, Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen bei Schuldübernahme oder Schuldbetritt – die Praxis im Spannungsfeld zwischen Rechtsprechung und Finanzverwaltung, DStZ 2013, 334; *Oser*, Kommentar zu BFH I R 69/11, BB 2013, 946; *M. Prinz*, Drohendes Aus für die steuerwirksame Hebung stiller Lasten, Ubg 2013, 57; *Riedel*, Zur möglichen Neuregelung der sog. angeschafften Rückstellungen,

DStR 2013, 1047; *Adrian/Fey*, Verpflichtungsübernahme nach dem AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz, StuB 2014, 53; *Dannecker/Rudolf*, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Unternehmenstransaktionen mit negativem Kaufpreis im Lichte der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG, BB 2014, 2539; *Förster/Staaden*, Übertragung von Verpflichtungen mit Ansatz- und Bewertungsvorbehalt (§§ 4f, 5 Abs. 7 EStG), Ubg 2014, 1; *Fuhrmann*, Rechtsprechungsprechende Gesetzgebung zur steuerrechtlichen Behandlung von Verpflichtungsübernahmen durch das AIFM-StAnpG, DB 2014, 9; *Kaminski*, Die Neuregelung zum Erwerb stiller Lasten im AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz, Stbg 2014, 144; *Riedel*, Die Neuregelung der sog. ange schafften Rückstellungen nach § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, FR 2014, 6; *Schindler*, Die Neuregelung der steuerbilanziellen Behandlung erworbener stiller Lasten, GmbHR 2014, 786; *Schultz/Debnar*, Übertragung von Passiva im AIFM-StAnpG: Steuerliche Anschaffungserträge und Aufwandsverteilung sind Realität, BB 2014, 107; *Grützner*, Die Übernahme von Verpflichtungen in der steuerlichen Gewinnermittlung, StuB 2015, 17; *Huth/Wittenstein*, Bedeutung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG für ausgewählte Übertragungsvorgänge von Pensionsverpflichtungen, DStR 2015, 1088; *Lüdenbach/Hoffmann*, Das Nichtanwendungsgesetz zur Hebung stiller Lasten, GmbHR 2015, 123; *Huth/Schulenburg*, Besonderheiten der Übertragung unmittelbarer Pensionsverpflichtungen beim Arbeitgeberwechsel, StuB 2016, 20; *Bachmann/Richter/Risse*, Unternehmenskauf und stille Lasten: welche betriebswirtschaftlichen Folgen hat die mangelnde Korrespondenz zwischen § 4f und § 5 Abs. 7 EStG?, DB 2017, 2301; *Bolik*, BMF-Entwurf zu den Steuerfolgen der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG – Hebung stiller Lasten, StuB 2017, 156; *Bolik/Selig-Kraft*, Bilanzsteuerliche Berücksichtigung der Schuldübernahme – Anmerkungen zum BMF-Entwurf zu § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, DStR 2017, 169; *Nielsen/Schulenburg*, Auslegungsfragen bei Verpflichtungsübernahmen unter Beteiligung von Mitunternehmerschaften am Beispiel von Anwachungsmodellen, FR 2017, 623; *Riedel*, Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG, Ubg 2017, 580; *Adrian/Fey*, Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen in der Steuerbilanz, StuB 2018, 85; *Kahle*, Aktuelle Entwicklungen der Bilanzierung von Rückstellungen, DStR 2018, 976; *Kahle/Braun*, Die Bilanzierung angeschaffter Rückstellungen in der Steuerbilanz, FR 2018, 197; *Nielsen/Schulenburg*, Auslegungsfragen bei Verpflichtungsübernahmen unter Beteiligung von Betriebsstätten, FR 2018, 1075; *U. Prinz/Otto*, Neues BMF-Anwendungsschreiben vom 30.11.2017 zu §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG, GmbHR 2018, 497; *Weber-Grellet*, Berücksichtigung von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung, DB 2018, 661; *Bünning*, Übernahme stiller Lasten beim Unternehmenskauf in der Krise, BB 2019, 2667; *Förster/Werthebach*, Immer noch offene Fragen bei Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen, BB 2019, 299; *U. Prinz*, Steuerbilanzierung eines negativen Kaufpreises beim Unternehmenserwerb, DB 2020, 2145.

I. Systematische und historische Einordnung des Abs. 7

1. Systematische Einordnung des Abs. 7

2400

Satz 1 betrifft den Grundfall der Übernahme von Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalt unterlegen haben, und bestimmt, dass diese Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalt auch für den Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger gelten. Abs. 7 Satz 1 trifft eine Bestimmung über die Bilanzierung zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen und behandelt somit die Folgebilanzierung der übernommenen Verpflichtung (*Adrian/Fey*, StuB 2013, 404 [408]).

Die Regelung läuft der Rechtslage, wie sie bei Anwendung der handelsbilanzrechtlichen Regeln bestünde, zuwider. Die Übertragung einer stillen Last im Rahmen eines Anschaffungsvorgangs wäre beim Erwerber erfolgsneutral zu behandeln, weil auch die Übernahme einer beim Veräußerer nicht oder in zu geringer Höhe passivierten

Verpflichtung Teil der AK des Erwerbers ist (vgl. *Fuhrmann*, DB 2014, 9 [10]). Demnach stünde dem Ausweis eines Aufwands beim Veräußerer – der durch die in diesen Fällen zu leistende Ausgleichszahlung für die Übernahme der Verpflichtung oder durch eine entsprechende Kaufpreisminderung bei Wegfall der bilanziell nicht oder zu niedrig ausgewiesenen Verbindlichkeit tatsächlich entsteht – kein Erwerbsgewinn des Veräußerers – der tatsächlich auch nicht entstanden ist – gegenüber (*Schultz/Debnar*, BB 2014, 107 [108]). Abs. 7 negiert das Prinzip der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen und fingiert unter Durchbrechung des Realisationsprinzips die Entstehung eines Erwerbsgewinns (vgl. Anm. 2421, 2424). Die Regelung stellt damit ein bilanzstl. Novum dar (*Adrian/Fey*, StuB 2013, 404 [408]; *Fuhrmann*, DB 2014, 9 [15]).

Satz 2 erstreckt die Rechtswirkung des Satzes 1 auf die Fälle der Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung und des Schuldbbeitritts. Es handelt sich um Fallgestaltungen, die in ihrer wirtschaftlichen Wirkung einer Verpflichtungsübernahme iSd. Satzes 1 gleichkommen.

Satz 3 überträgt die Regelung des Satzes 1 auf die Fälle der Übertragung eines Mitunternehmeranteils.

Satz 4 wiederholt die zuvor in R 6a Abs. 13 EStR 2012 befindliche Regelung.

Satz 5 eröffnet die Möglichkeit der Bildung einer stfreien Rücklage iHv. 14/15 des sich nach Sätzen 1 bis 3 ergebenden Gewinns und regelt gleichzeitig die regelmäßige Auflösung dieser Rücklage.

Satz 6 regelt die außerplanmäßige Auflösung der nach Satz 5 gebildeten Rücklage für den Fall, dass die Verpflichtung bereits vor Ablauf des regelmäßigen Auflösungszeitraums nicht mehr besteht.

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich: Abs. 7 gilt unmittelbar für die Gewinnermittlung nach § 5, aber auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1. Als Gewinnermittlungsvorschrift hat die Regelung auch Bedeutung für die KSt (§§ 7, 8 KStG) und für die GewSt (§ 7 GewStG). Die Vorschrift gilt für gesetzlich zur Buchführung verpflichtete Vollkaufleute sowie für freiwillig buchführende Gewerbetreibende. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln oder Überschusseinkünfte erzielen, kommen weder als ursprünglich Verpflichteter (vgl. Anm. 2413) noch als Übernehmer (vgl. Anm. 2416) iSd. Abs. 7 in Betracht (*Kahle/Braun*, FR 2018, 197 [199]).

Verhältnis zu § 4f: Abs. 7 stellt die komplementäre Vorschrift zu § 4f dar. Die Regelung des Abs. 7 soll verhindern, dass Passivierungsbeschränkungen bei der Übertragung stiller Lasten bis zur erstmaligen Anwendung des § 4f ins Leere laufen (BTDrucks. 18/68, 74). Abs. 7 ist allerdings unabhängig vom Eingreifen des § 4f anzuwenden.

Benz/Placke, DStR 2013, 2653 (2660); *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 (9); *Grützner*, StuB 2015, 17 (20); *Bachmann/Richter/Risse*, DB 2017, 2301.

Während Abs. 7 die Rechtslage für den Erwerber regelt, der eine Verbindlichkeit übernimmt, hat § 4f die Rechtslage beim Veräußerer zum Gegenstand. Beim Veräußerer entsteht durch die Übertragung der stillen Last, verbunden mit einer Ausgleichszahlung an den Übernehmer oder durch eine entsprechende Kaufpreisminderung, ein Aufwand, der nach § 4f im Regelfall zwingend auf 15 Jahre zu verteilen ist. Abs. 7 korrespondiert nicht völlig mit § 4 f (*Bünning*, BB 2019, 2667 [2669]; *Förster/Werthebach*, BB 2019, 299). So ist die Verteilung des Erwerbsgewinns (vgl.

Anm. 2424) zulässig, aber nicht zwingend (s. Anm. 2470). Ist die Verteilung aufgrund der Regelung des Abs. 7 Satz 6 verkürzt, geht dies nicht mit einer Verkürzung der Aufwandsverteilung nach § 4f einher; Letztere ist vielmehr ungekürzt vorzunehmen (*Benz/Placke*, DStR 2013, 2653 [2660]). Zudem finden sich in § 4f Ausnahmen, bei denen keine Verteilung des Aufwands vorzunehmen ist (vgl. § 4f Abs. 1 Satz 3). Diese Ausnahmeregelungen haben keine Entsprechung in Abs. 7.

2. Entstehungsgeschichte

2401

Rechtsprechung des BFH: Abs. 7 steht im engen Zusammenhang mit der gleichzeitig eingeführten Regelung des § 4f. Die Vorschriften stellen eine Reaktion auf die Rspr. des BFH zur Bilanzierung bei der Übertragung von Schulden, die beim übertragenden Unternehmen nicht oder nur eingeschränkt passiviert werden konnten (sog. stille Lasten), dar. Der BFH hielt eine Passivierung beim übernehmenden Unternehmen und damit die Realisierung stiller Lasten des übertragenden Unternehmens in weiterem Umfang als die FinVerw. für möglich. Ausgangspunkt war die Entsch. des BFH (BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566) zur Übernahme von Rückstellungen aus schwebenden Geschäften. Die Klägerin erwarb in Wege des *asset deals* von einer konzernangehörigen GmbH sämtliche einem bestimmten Geschäftsbereich zugehörigen aktiven und passiven WG. Zu diesem Bereich gehörten auch die Verpflichtungen aus zwei Verträgen, die keinen wirtschaftlichen Nutzen mehr versprachen und für die das übertragende Unternehmen handelsrechtl., aber wegen Abs. 4a nicht stl., eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften passiviert hatte. Die Klägerin, das übernehmende Unternehmen, passivierte diese Rückstellungen ab dem Zeitpunkt der Übernahme auch stl. Entgegen der Auffassung der FinVerw. (nach Ergehen der Entsch. bekräftigt in BMF v. 24.6.2011 – IV C 6 - S 2137/0 - 03, BStBl. I 2011, 627) hielt der BFH dieses Vorgehen mit der Maßgabe für zutreffend, dass es sich bei der Rückstellung beim übernehmenden Unternehmen nicht um eine solche für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, sondern um eine solche für ungewisse Verbindlichkeiten handele. In einer zweiten Entsch. (BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635) trat der BFH dem genannten BMF-Schreiben ausdrücklich entgegen und entschied für den Fall einer Betriebsveräußerung, dass eine Verbindlichkeit, die beim Veräußerer aufgrund eines stl. Rückstellungsverbots (im Streitfall handelte es sich um eine Jubiläumsrückstellung) nicht passiviert werden durfte, vom Erwerber als ungewisse Verbindlichkeit auszuweisen und in den Folgebilanzen beizubehalten sei. Mit zwei Entsch. zur Übernahme von Pensionsverpflichtungen setzte der BFH diese Rspr. fort (BFH v. 12.12.2012 – I R 28/11, BFH/NV 2013, 884; BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 880).

Reaktion des Gesetzgebers: Diese Rspr. stieß im Schrifttum allg. auf Zustimmung (vgl. zB *Oser*, Kommentar zu BFH I R 69/11, BB 2013, 946; krit. aber *Hoffmann*, StuB 2013, 237 [238]). Es wird konstatiert, dass der BFH seiner Rspr. das Realisations- und das Anschaffungskostenprinzip zugrunde gelegt habe (*Kahle/Braun*, FR 2018, 197 [198 f.]). Vereinzelt wird aber auch davon gesprochen, dass durch die Übernahme der Verpflichtung die Bilanzierungsbeschränkungen „ausgehobelt“ würden (*Weber-Grellet*, DB 2018, 661). Auf Seiten des Steuergesetzgebers führte die Rspr. des BFH jedenfalls zur Befürchtung von Steuerausfällen in Milliardenhöhe durch die steuergünstige Verschiebung von Verpflichtungen, insbes. zwischen verbundenen Unternehmen (BTDrucks. 18/68, 73). Die Schätzung der Steuermindereinnahmen belief sich auf mindestens 15 Mrd. € (BRDrucks. 740/13, 31);

teilweise wurden auch Steuerausfälle iHv. 20 bis 30 Mrd. € für möglich gehalten (BRDrucks. 376/1/13, 13). Zudem wurde die Verschiebung stiller Lasten durch Übertragungen von Pensionsrückstellungen zwischen verbundenen Unternehmen befürchtet (BRDrucks. 740/13, 115). Folge war die Einführung von § 4f und § 5 Abs. 7 mit dem AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2), die die Rspr. des BFH zur entgeltlichen Übertragung passivierungsbeschränkter Verpflichtungen in haushaltsverträglicher Weise umsetzen und Steuerausfallrisiken sowie Gestaltungen vorbeugen sollen (BTDrucks. 18/68, 73). Die Vorschriften dienen der Festschreibung von Passivierungsbegrenzungen auch im Falle der Übertragung einer Verbindlichkeit, wobei § 4f die Seite des übertragenden und § 5 Abs. 7 die Seite des übernehmenden StpfL. betrifft. Bestehende stille Lasten sollen konserviert werden (so *Bolik/Selig-Kraft*, DStR 2017, 169), also nicht durch Übertragung gehoben werden können. Die neu geschaffenen Regelungen gehen insoweit noch über die bisherige Auffassung der FinVerw. hinaus, als sie mit Satz 2 auch die Fälle der Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung und des Schuldbeitritts einbeziehen (vgl. BMF v. 24.6.2011 – IV C 6 - S 2137/0 - 03, BStBl. I 2011, 627, Rz. 8). Der sich aus der Übernahme einer Verpflichtung oder einem gleichgestellten Tatbestand ergebende fiktive Ertrag (s. Anm. 2421, 2424) des übernehmenden StpfL. kann durch Bildung einer stfreien Rücklage auf bis zu 15 Jahre, längstens aber bis zum Wegfall der Verpflichtung, verteilt werden.

Im Schrifttum wird die Reaktion des Gesetzgebers auf die Rspr. des BFH als fiskalisch motiviert, systemwidrig und das Bilanzsteuerrecht weiter komplizierend gewertet.

Adrian/Fey, StuB 2014, 53 (60); *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 (12); *Kaminski*, Stbg 2014, 144 (155); *U. Prinz/Otto*, GmbHR 2018, 497 (498). *U. Prinz*, DB 2020,2145 (2147) nennt die Regelung GoB-widrig.

Im Hinblick auf die gesetzliche Intention, die steuergünstige Verschiebung von Verpflichtungen gerade unter verbundenen Unternehmen zu verhindern, wird im Schrifttum bemängelt, dass die Regelung nicht – wie in einem ersten Entwurf vorgesehen – auf Konzernfälle beschränkt worden ist.

Kaminski, Stbg 2014, 144 (155); *Riedel*, FR 2014, 6 (9); *Kahle*, DStR 2018, 976 (980); *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 (199); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 224.

Wegen der Auswirkungen auf die Übertragung von Pensionsverpflichtungen wird die Neuregelung zudem kritisiert, weil dadurch Maßnahmen zur Bekämpfung von Altersarmut durch den Aufbau betrieblicher Altersversorgungssysteme entgegen gewirkt wird (*Killat*, DStZ 2013, 334 [335, 345]).

Zeitliche Anwendbarkeit: Abs. 7 ist gem. § 52 Abs. 9 Satz 1 erstmals auf Wj. anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 (Tag des Beschlusses des BTag zum AIFM-StAnpG) enden. § 52 Abs. 9 Satz 2 räumt die Möglichkeit ein, Abs. 7 auf Antrag auch für frühere Wj. anzuwenden. In Fällen, in denen der StpfL. bereits vor dem Wj. 2013 die Passivierungsbeschränkungen der übernommenen Verpflichtung berücksichtigt hat, können so im Erg. unnötige Bilanzberichtigungen vermieden werden (*Benz/Placke*, DStR 2013, 2653 [2659]; *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 [9]). Eine Beschränkung auf Verpflichtungsübernahmen, die nach dem 28.11.2013 stattgefunden haben, ist nicht vorgesehen. Die Neuregelung gilt vielmehr auch für Verpflichtungsübernahmen, die uU lange vor diesem Zeitpunkt vereinbart worden sind (*Adrian/Fey*, StuB 2014, 53 [59]). Darin wird eine zulässige unechte Rückwir-

kung gesehen (*Benz/Placke*, DStR 2013, 2653 [2659]). Zu Schuldübertragungen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen, die vor dem 14.12.2011 (Tag der Entsch. BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635) vereinbart wurden, findet sich eine Modifizierung des Abs. 7 Satz 5 in § 52 Abs. 9 Satz 3. Danach kann der wegen der geänderten Rechtslage auszuweisende Erwerbsgewinn auf 20 Jahre verteilt werden.

Einstweilen frei.

2402–2409

II. Übernahme von Verpflichtungen, die beim übertragenden Unternehmen Passivierungsbeschränkungen unterlegen haben (Abs. 7 Satz 1)

1. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Verpflichtungen

2410

Verpflichtungen im bilanzrechtlichen Sinne sind Verbindlichkeiten (s. Anm. 670 ff.) und Rückstellungen (s. Anm. 680 ff.). In jedem Fall muss es sich um eine Außenverpflichtung, also eine Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten, handeln.

Anm. 670, 680, *Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2539 (2542); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242b (3/2020); *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 (199); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 225.

Das Vorliegen einer faktischen Verbindlichkeit (zB Kulanzrückstellung) reicht aus (*Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242b [3/2020]). Eine Ausweitung des Anwendungsbereichs des Abs. 7 Satz 1 auch auf Innenverpflichtungen kommt uE nicht in Betracht.

Vgl. auch Anm. 2414; ebenso *Kaminski*, Stbg 2014, 144 (149) mit Fn. 26; *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 (199); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242b (3/2020); aA *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 (60).

b) Übernahme von Verpflichtungen

aa) Schuldnerwechsel im rechtlichen Sinne

2411

Schuldnerwechsel ohne Eintreten in die Rechtsstellung des Übertragenden: Die Übernahme einer Verpflichtung, die zur Anwendbarkeit des Abs. 7 Satz 1 führt, ist immer dann gegeben, wenn im rechtlichen Sinne ein Schuldnerwechsel vorgenommen wird, dh. wenn der ursprüngliche Schuldner aus dem Schuldverhältnis ausscheidet und ein neuer Schuldner an seine Stelle tritt (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]). Dies kann auf vertraglicher Basis im Wege der befreienenden Schuldübernahme gem. § 414 BGB, durch gesetzliche Schuldübernahme, wie etwa bei einem Betriebsübergang nach § 613a BGB, sowie im Wege der Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge (bei Umwandlungen oder Einbringungen über dem Buchwert sowie bei Nichtanwendbarkeit des UmwStG) geschehen (*Schindler*, GmbHR 2014, 786 [788]). Abs. 7 ist in allen genannten Fällen gleichermaßen anzuwenden, obwohl insbes. beim gesetzlichen Schuldnerwechsel, etwa gem. § 613a BGB, von Gestaltungen, die ausweislich der Gesetzesbegründung verhindert werden sollten (vgl. Anm. 2400), nicht die Rede sein kann und es eher fernliegend erscheint, dass ein Stpfl. einen

Betriebsübergang initiiert, um stille Lasten realisieren zu können (so zutr. *Kaminski*, Stbg 2014, 144 [154]).

Keine Anwendung des Abs. 7:

- **Kein Schuldnerwechsel:** Demnach liegt kein Fall des Abs. 7 Satz 1 vor, wenn eine Pensionszusage (Direktzusage) auf einen Pensionsfonds übertragen wird (*glA Bolik/Selig-Kraft*, DStR 2017, 169 [174]; *Kahle*, DStR 2018, 976 [980]; *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 [200]), denn dies führt nicht zum völligen Ausscheiden des zusagenden Unternehmens aus dem Schuldverhältnis; das zusagende Unternehmen hat vielmehr gem. § 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG weiterhin, wenn auch subsidiär, für die zugesagte Leistung einzustehen (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]). Dazu, dass auch kein Fall des Abs. 7 Satz 2 gegeben ist, vgl. Anm. 2430.
- **Eintreten in die Rechtsstellung des Übertragenden:** Kein Fall des Abs. 7 liegt außerdem vor, wenn der Übernehmer nach anderen Vorschriften in die Rechtsstellung des Übertragenden eintritt und bereits aus diesem Grund die Buchwerte des Übertragenden und damit die bestehenden Passivierungsbeschränkungen fortzuführen hat, so etwa im Falle des § 6 Abs. 3 oder bei Buchwertübertragungen nach dem UmwStG (*Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 [10]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [788]; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 225).

2412 bb) Entgeltlichkeit der Übernahme nicht Voraussetzung

Abs. 7 Satz 1 setzt nach seinem Wortlaut nicht voraus, dass die Verpflichtung gegen Entgelt übernommen wird. Demnach fallen grds. auch unentgeltliche Vorgänge unter die Regelung.

M. Prinz, Ubg 2013, 57 (62); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242c (3/2020); aA *Riedel*, FR 2014, 6(8); wohl auch *Lüdenbach/Hoffmann*, GmbHR 2014, 123 (127).

Auch im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs, verbunden mit einer Übernahme von Verpflichtungen, die einer Passivierungsbeschränkung unterliegen, hat der Erwerber grds. die erworbenen WG zu Zeitwerten und daher die übernommenen Verpflichtungen in Höhe der tatsächlich bestehenden Last zu bilanzieren. Etwas anderes gilt nur, wenn die unentgeltliche Übertragung zum Buchwert stattfindet (zB im Falle des § 6 Abs. 3), weil dann der Übernehmende in die Rechtsstellung des Übertragenden eintritt (s. Anm. 2411 „Eintreten in die Rechtsstellung des Übertragenden“).

2413 c) Ursprünglich Verpflichteter

Erstbegründer der Verpflichtung: Der ursprünglich Verpflichtete iSd. Abs. 7 Satz 1 ist derjenige, der die übernommene Verpflichtung selbst begründet hat und erstmals auf einen Dritten überträgt.

M. Prinz, Ubg 2013, 57 (62); *Lüdenbach/Hoffmann*, GmbHR 2014, 123 (127); *Schindler*, GmbHR 2014, 786 (788); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242d (3/2020); BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 9; krit. dazu *Riedel*, Ubg 2017, 580 (582).

Bilanzierender Verpflichteter: Ursprünglich Verpflichteter kann nur ein bilanzierender Unternehmer sein, da nur bei ihm Ansatzverbote und -beschränkungen sowie Bewertungsvorbehalte eingegriffen haben können. Demnach kann ein Schuldner, der seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 3 durch Einnahmenüberschussrechnung er-

mittelt oder der Überschusseinkünfte erzielt, nicht ursprünglich Verpflichteter iSd. Abs. 7 Satz 1 sein.

M. Prinz, Ubg 2013, 57 (62); Schindler, GmbHR 2014, 786 (787); Riedel, Ubg 2017, 580 (582); Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 Rz. 242b (3/2020).

d) Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte

aa) Ansatzverbote oder -beschränkungen

2414

Ansatzverbote und -beschränkungen iSd. Abs. 7 Satz 1 sind Regelungen des StRechts, die die allgemeinen Grundsätze über die Passivierung von Verpflichtungen modifizieren. Es handelt sich insbes. um folgende Regelungen:

- ▶ § 5 Abs. 3: Beschränkung der Passivierung von Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen (*M. Prinz, Ubg 2013, 57 [61]; Adrian/Fey, StuB 2018, 85; Reddig in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226*);
- ▶ § 5 Abs. 4: Beschränkung der Passivierung von Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums (*M. Prinz, Ubg 2013, 57 [61]; Schindler, GmbHR 2014, 786 [787]; Adrian/Fey, StuB 2018, 85; Reddig in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226*);
- ▶ § 5 Abs. 4a: Verbot der Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (*M. Prinz, Ubg 2013, 57 [61]; Schindler, GmbHR 2014, 786 [787]; Adrian/Fey, StuB 2018, 85; Reddig in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 225*);
- ▶ § 5 Abs. 4b Satz 2: Beschränkung der Passivierung von Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile (*M. Prinz, Ubg 2013, 57 [61]; Adrian/Fey, StuB 2018, 85; Reddig in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226*);
- ▶ § 6a Abs. 1 und 2: Beschränkung der Passivierung von Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen (*M. Prinz, Ubg 2013, 57 [61]; Schindler, GmbHR 2014, 786 [787]; Adrian/Fey, StuB 2018, 85; Reddig in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226*).

Keine Ansatzverbote und -beschränkungen iSd. Abs. 7 Satz 1 sind gegeben, so weit Verpflichtungen nach allgemeinen bilanzrechtl. Grundsätzen nicht bilanziert werden dürfen (*Adrian/Fey, StuB 2014, 53 [58]; aA M. Prinz, Ubg 2013, 57 [61f.]*). In diesem Fall liegt regelmäßig keine abgrenzbare wirtschaftliche Last vor, so dass eine Realisierung einer stillen Last durch Übertragung der Verpflichtung nicht in Betracht kommt.

Nicht in den Anwendungsbereich fallen demnach insbes. folgende Ansatzverbote:

- ▶ *Passivierungsverbot für Innenverpflichtungen*: Hier ist keine stille Last des Veräußerers gegeben, die realisiert werden könnte (*Reddig in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226*). Eine Innenverpflichtung liegt zB vor, wenn der Stpf. ein Gebäude bilanziert, das der Instandsetzung bedarf. Die Last, die sich aus der Notwendigkeit der Instandsetzung ergibt, zeigt sich in der Gewinnermittlung des betreffenden Stpf. durch einen entsprechend niedrigeren Buchwert des Gebäudes. Eine stille Last läge vor, wenn der Stpf. das Gebäude mit dem Wert eines bereits instandgesetzten Gebäudes aktivieren würde und bei Veräußerung das – zu hoch bewertete – Gebäude ausbuchen und den – am tat-

§ 5 Anm. 2414 | M. Abs. 7: Übernommene Verpflichtungen

sächlichen Gebäudezustand orientierten und daher geringeren – Kaufpreis ver- einnahmen würde. Ein solches Vorgehen ist jedoch nicht zulässig.

- § 5 Abs. 2a: Beschränkung der Passivierung von Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen (*Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226; aA *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 2). In diesem Fall ist eine Belastung des StpfL – auch nach handelsrechtl. Bilanzierungsgrundsätzen (*Gassner*, *Freundesgabe Haas*, 1996, 121 [122]) – noch nicht gegeben, so dass eine Last auch nicht realisiert werden kann.
- § 5 Abs. 4b Satz 1: Passivierungsverbot für Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wj. als AHK eines WG zu aktivieren sind (*Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226; aA *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 2). Die Regelung gibt lediglich deklaratorisch den Inhalt eines GoB wieder (vgl. Anm. 2100). Es liegt keine wirtschaftliche Belastung des Unternehmens vor, die durch Übertragung realisiert werden könnte.
- Passivierungsbeschränkungen, die sich aus ausländischem Recht ergeben (*Adrian/Fey*, StuB 2014, 53 [58]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787f.]). Fälle, in denen solche Passivierungsbeschränkungen in Rede stehen, sind allerdings nicht ersichtlich.

2415 bb) Bewertungsvorbehalte

Bewertungsvorbehalte iSd. Abs. 7 Satz 1 sind

- § 6 Abs. 1 Nr. 3: besondere Bewertungsvorschriften für Verbindlichkeiten, insbes. die Pflicht zur Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von zwölf Monaten und mehr (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 2);
- § 6 Abs. 1 Nr. 3a: besondere Bewertungsvorschriften für Rückstellungen (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 2);
- § 6a Abs. 3 und 4: besondere Bewertungsvorschriften für Pensionsrückstellungen (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [61]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [787]; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 226).

e) Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger

2416 aa) Übernehmer

Übernehmer ist der die Verpflichtung übernehmende StpfL

2417 bb) Rechtsnachfolger

Rechtsnachfolger des Übernehmers ist jeder Einzel-, Sonder- oder Gesamtrechtsnachfolger (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [63]). Da der Rechtsnachfolger im Zuge des je-

weiligen Vorgangs stets die Verpflichtung vom vorherigen Übernehmer übernimmt, ist er selbst auch ein „Übernehmer“ iSd. Abs. 7 Satz 1 (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [64]). Der gesonderten Erwähnung der Rechtsnachfolger hätte es daher nicht bedurft (glA *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [64]).

Einstweilen frei.

2418–2419

2. Rechtsfolge

a) Bilanzierung bei Zugang der Verbindlichkeit

2420

Abs. 7 Satz 1 trifft keine Regelung für die Bilanzierung zum Zeitpunkt der Übernahme der Verpflichtung (Zugangsbilanzierung), sondern betrifft allein die Folgebilanzierung (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [63]). Beim Zugang der Verbindlichkeit ist demnach nach allgemeinen Bilanzierungsregeln zu verfahren.

Bolik/Selig-Kraft, DStR 2017, 169 (170); *Nielsen/Schulenburg*, FR 2017, 623 (624); *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 (203); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 227.

Diese besagen, dass Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral sind.

Benz/Placke, DStR 2013, 2653 (2658); *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 (8); *Schindler*, GmbHR 2014, 786 (787); *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 (203); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 227.

Soweit die übernommene Verpflichtung im Rahmen des Austauschgeschäfts in den Leistungsaustausch eingeflossen ist, ist sie ohne Berücksichtigung der Passivierungsbeschränkungen auszuweisen.

b) Bilanzierung in der auf die Übernahme der Verbindlichkeit folgenden Bilanz

aa) Fiktion

2421

Abs. 7 Satz 1 enthält eine Fiktion.

Adrian/Fey, StuB 2013, 404 (408); *Geberth/Höhn*, DB 2013, 1192 (1194); *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 (63); *Adrian/Fey*, StuB 2014, 53 (54, 58); *Schultz/Debnar*, BB 2014, 107 (110); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 5 Rz. 503.

Sie wird als „Bilanzierungsfiktion“ (*Adrian/Fey*, StuB 2018, 85 [86]) oder „Bilanzierungsfortführungs fiktion“ (*Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 227) bezeichnet.

bb) Abstrakte Bindung an die Bilanzierung des Übertragenden (sog. „abstrakte“ oder „modifizierte“ Fußstapfentheorie)

2422

Die Regelung sieht vor, dass der Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger in der auf die Übernahme der Verbindlichkeit folgenden Bilanz so zu bilanzieren hat, wie das übertragende Unternehmen ohne die Übernahme zu bilanzieren hätte. Die übernommene Verpflichtung darf also nicht mehr mit den tatsächlichen AK ausgewiesen werden. Dabei kann allerdings nur abstrakt an die Verhältnisse des Übertragenden angeknüpft werden. Eine Bindung an die konkrete Bilanzierung des ursprünglich Verpflichteten vor der Übernahme besteht nicht.

§ 5 Anm. 2422 | M. Abs. 7: Übernommene Verpflichtungen

M. Prinz, Ubg 2013, 57 (63); *Adrian/Fey*, StuB 2014, 53 (58); *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 (10); *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242d (3/2020); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 228.

Der Übernehmer hat demzufolge eine Schattenrechnung vorzunehmen, um den konkret anzusetzenden Wert der Verpflichtung zu ermitteln (*Bolik/Selig-Kraft*, DStR 2017, 169; *Riedel*, Ubg 2017, 580). Unterlag der Übertragende nicht dem deutschen StRecht, so soll auf den Wert abzustellen sein, der nach deutschem StRecht anzusetzen gewesen wäre (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 8). Damit soll verhindert werden, dass die FinVerw. sich mit ausländ. Bilanzierungsregeln befassen muss (*Bolik/Selig-Kraft*, DStR 2017, 169). Im Schrifttum wird insoweit kritisiert, dass hier fiktive Passivierungsbeschränkungen in das deutsche StRecht hineingezogen würden (*Riedel*, Ubg 2017, 580 [582]). Tatsächlich führt dieses Verständnis der Regelung dazu, dass ein Erwerbsgewinn nicht nur dann entsteht, wenn der ursprünglich Verpflichtete eine stille Last gehoben hat, denn das ist bei einem Übertragenden, der seinen Gewinn nach ausländ. Regelungen ermittelt, mangels dem deutschen Recht entsprechender Passivierungsbeschränkungen uU nicht der Fall. Insofern bekommt Abs. 7, der seinem Telos nach verhindern soll, dass bestehende stille Lasten durch Übertragung gehoben werden (vgl. Anm. 2400), eine überschießende Tendenz (*Kahle*, DStR 2018, 976 [981]; *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 [203]; *U. Prinz/Otto*, GmbHR 2018, 497 [501]). Im Schrifttum wird daher auch die Ansicht vertreten, dass Abs. 7 in diesen Fällen nicht anwendbar sei (*Adrian/Fey*, StuB 2018, 85 [88]; *Nielsen/Schulenburg*, FR 2018, 1075 [1080 f.]; zweifelnd insoweit *Weber-Grellet*, DB 2018, 661 [665]).

Der Übernehmer kann stl. Wahlrechte unabhängig von der Wahl des Rechtsvor-gängers ausüben.

Riedel, Ubg 2017, 580; *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 (203); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 228; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 10.

Auch ist es zB nicht maßgeblich, dass beim Übertragenden uU wegen Wegfalls der Fortführungsprognose in besonderer Weise zu bilanzieren gewesen wäre.

Adrian/Fey, StuB 2014, 53 (58); *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 (10); zweifelnd noch *Adrian/Fey*, StuB 2013, 404 (408).

2423 cc) Wiederaufleben der Passivierungsbeschränkungen

In der auf die Übernahme der Verbindlichkeit folgenden Bilanz sind somit die Passivierungsbeschränkungen (erneut bzw. beim Erwerber erstmals) anzuwenden. Die übernommene Verpflichtung ist auszubuchen oder abzuwerten; der Anschaf-fungsvorgang ist somit nicht mehr erfolgsneutral (*Kaminski*, Stbg 2014, 144 [149 f.]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [788]; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 227).

2424 dd) Erwerbsgewinn

Durch die Ausbuchung bzw. Wertminderung der Verbindlichkeit aufgrund der Anwendung der Passivierungsbeschränkungen ergibt sich ein Gewinn (Erwerbsge-winn).

M. Prinz, Ubg 2013, 57 (63); *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 (8, 10); *Fuhrmann*, DB 2014, 9 (15); *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 227.

Dieser Gewinn ist allerdings tatsächlich nicht entstanden (*Geberth/Höhn*, DB 2013, 1192 [1194]), da der der Übernahme zugrunde liegende Anschaffungsvorgang nach allg. Regeln erfolgsneutral zu behandeln ist (vgl. Anm. 2401). Wegen der Erfassung dieses Erwerbsgewinns wird die Neuregelung im Schrifttum kritisiert.

Fuhrmann, DB 2014, 9 (15); bereits krit. zum Gesetzesentwurf *Geberth/Höhn*, DB 2013, 1192 (1194); ebenso mit Hinweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip *Riedel*, DStR 2013, 1047 (1048f.).

Diese Kritik ist berechtigt; tatsächlich besteht uE der eigentlich kritikwürdige Umstand allerdings in den von der Regelung des Abs. 7 erfassten stl. Passivierungsbeschränkungen, die den GoB und dem stl. Nettoprinzip widersprechen und die stilten Lasten hervorrufen.

GLA Günkel, BB 2013, 1001 (1005); *Bolik/Selig-Kraft*, DStR 2017, 169 (174); vgl. auch *Oser*, BB 2013, 946; *Kaminski*, Stbg 2014, 144 (148); insbes. für die Unterbewertung von Pensionsverpflichtungen auch *Lüdenbach/Hoffmann*, GmbHHR 2014, 123 (127).

Einstweilen frei.

2425–2429

III. Sinngemäße Anwendung bei Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt (Abs. 7 Satz 2)

1. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Tatbestände, die der befreien Schuldübernahme vergleichbar sind

2430

Abs. 7 Satz 2 benennt mit der Erfüllungsübernahme und dem Schuldbeitritt zwei Tatbestände, die der Schuldübernahme mit Schuldnerwechsel wirtschaftlich vergleichbar sind. Die Vorschrift enthält eine abschließende Aufzählung der Tatbestände, auf die Satz 1 entsprechend anzuwenden ist (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [64]; aA *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242c (3/2020)). Andere Rechtsgeschäfte, mögen sie auch ebenfalls einer befreien Schuldübernahme wirtschaftlich vergleichbar sein, fallen daher nicht unter Satz 2 (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [64]; *Schultz/Debnar*, BB 2014, 107 [110]). Insbesondere die Auslagerung von Pensionsverpflichtungen auf einen externen Versorgungsträger fällt daher auch nicht über den Umweg des Satzes 2 in den Anwendungsbereich des Abs. 7 (dazu, dass kein Fall des Satz 1 vorliegt, vgl. Anm. 2411).

b) Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt

aa) Erfüllungsübernahme

2431

Die Erfüllungsübernahme gem. § 329 BGB unterscheidet sich von der befreien Schuldübernahme, welche zur Anwendbarkeit des Abs. 7 Satz 1 führt, dadurch, dass der weitere Schuldner nicht in das Schuldverhältnis eintritt, sondern sich lediglich im Innenverhältnis dem ursprünglichen Schuldner gegenüber verpflichtet, die Schuld zu erfüllen. Das ursprüngliche Schuldverhältnis bleibt unverändert bestehen; der Gläubiger hat einen Anspruch (nur) gegenüber dem ursprünglichen Schuldner. Dieser erwirbt einen Freistellungsanspruch gegen den weiteren Schuldner.

Bei der Erfüllungsübernahme ist der ursprüngliche Schuldner als der „ursprünglich Verpflichtete“ (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [64f.]) und der Schuldner der Freistellungsverpflichtung als „Übernehmer“ iSd. Satzes 1 anzusehen.

2432 bb) Schuldbeitritt

Der Schuldbeitritt gem. § 421 BGB zeichnet sich dadurch aus, dass der neue Schuldner in das Schuldverhältnis eintritt, ohne aber – wie bei der befreien Schuldübernahme – den bisherigen Schuldner daraus zu verdrängen. Ursprünglicher und beitretender Schuldner sind fortan Gesamtschuldner. Der Schuldbeitritt ist ein Vertrag zugunsten Dritter, nämlich des Gläubigers. Im Außenverhältnis entsteht eine eigenständige Verpflichtung des Beitreten gegenüber dem Gläubiger. Im Innenverhältnis kann der Beitreten gegenüber dem bisherigen allein Verpflichteten die Schuld in vollem Umfang übernehmen. Wird der ursprüngliche Schuldner als Gesamtschuldner vom Gläubiger in Anspruch genommen, kann er in dem Umfang, in dem der Beitreten ihm gegenüber die Schuld übernommen hat, von diesem Ausgleich verlangen (BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/09, BFH/NV 2012, 1248 Rz. 15, mwN).

2433–2434 Einstweilen frei.

2. Rechtsfolge

2435 a) Sinngemäße Anwendung des Abs. 7 Satz 1

Abs. 7 Satz 2 fordert für die Fälle der Erfüllungsübernahme und des Schuldbeitritts die sinngemäße Anwendung des Satzes 1. Das bedeutet, dass die Verpflichtung desjenigen, der Schuldner des Freistellungsanspruchs (bei Erfüllungsübernahme) bzw. neu hinzutretender Schuldner (bei Schuldbeitritt) ist, den Ansatzverboten und -beschränkungen sowie Bewertungsvorbehalten unterliegt, die für den ursprünglichen Schuldner gelten.

b) Erfüllungsübernahme

2436 aa) Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten

Im Falle der Erfüllungsübernahme hat der ursprüngliche Schuldner uE die Verpflichtung erfolgswirksam auszubuchen, weil er wirtschaftlich nicht belastet ist (glA Reddig in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 233). Der Ausweis eines Freistellungsanspruchs kommt nicht in Betracht. Der BFH hat dies für den Fall des Schuldbeitritts entschieden (BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/09, BFH/NV 2012, 1248, Rz. 16); für die Erfüllungsübernahme, die im Erg. ebenso zu einer völligen Freistellung des ursprünglich Verpflichteten führt, kann nichts anderes gelten (ähnlich *U. Prinz/Adrian*, StuB 2011, 171 [175]; *Schlotter*, BB 2012, 951 [955]; *Förster/Werthebach*, BB 2019, 299 [303]). Im Schrifttum wird demgegenüber auch die Auffassung vertreten, der ursprünglich Verpflichtete habe die Schuld weiterhin unter Beachtung aller Beschränkungen zu passivieren und den Freistellungsanspruch gegenüber dem „Übernehmer“ in Höhe des an diesen für die Übernahme der Verpflichtungen gezahlten Betrags zu aktivieren (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [65]).

Nach hier vertretener Auffassung realisiert der ursprüngliche Schuldner die durch die Passivierungsbeschränkung entstandene stille Last, weil er an den Übernehmer

eine als BA zu behandelnde Ausgleichszahlung zu leisten hat, während ein Passivposten entweder gar nicht (so zB im Falle der in der stl. Gewinnermittlung nicht anzusetzenden Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften) oder in geringerer Höhe als die Ausgleichszahlung wegfällt.

bb) Bilanzierung beim Übernehmer

2437

Der Übernehmer passiviert die Freistellungsverpflichtung gegenüber dem ursprünglich Verpflichteten als Verbindlichkeit oder Rückstellung. Zum Zeitpunkt der Übernahme hat er dabei nach allgemeinen Regeln zu verfahren; das bedeutet, dass er die Verpflichtung in Höhe des Werts, der sich bei Beachtung des Prinzips der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen ergibt, zu passivieren hat (*Schlotter*, BB 2012, 951 [1955]). In der auf die Übernahme der Verbindlichkeit folgenden Bilanz hingegen hat er die zuvor beim ursprünglichen Schuldner bestehenden Passivierungsbeschränkungen zu beachten, also die Verpflichtung abzuwerten oder auszubuchen. Durch die gegenüber der tatsächlich erhaltenen Zahlung zurückbleibende Möglichkeit der Passivierung der Freistellungsverpflichtung entsteht beim Übernehmer ein Erwerbsgewinn.

c) Schuldbeitritt

aa) Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten

2438

Beim Schuldbeitritt bucht der ursprüngliche Schuldner die Verpflichtung – so sie überhaupt passiviert werden durfte – erfolgswirksam aus (*Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 232), weil es an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt. Einen Freistellungsanspruch hat er nicht zu aktivieren, weil es sich angesichts der Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch den Gläubiger um eine nicht hinreichend konkretisierte Forderung handelt. Der an den Übernehmer gezahlte Betrag stellt beim ursprünglichen Schuldner eine BA dar, so dass er im Erg. die stille Last realisiert (BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/09, BFH/NV 2012, 1248, Rz. 16 f., 21).

bb) Bilanzierung beim Übernehmer

2439

Die Bilanzierung beim Übernehmer im Falle des Schuldbeitritts entspricht derjenigen im Falle der Erfüllungsübernahme (s. Anm. 2437; vgl. auch *Förster/Werthebach*, BB 2019, 299 [302]).

Einstweilen frei.

2440–2449

IV. Entsprechende Anwendung bei Erwerb eines Mitunternehmeranteils (Abs. 7 Satz 3)

1. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Erwerb eines Mitunternehmeranteils oder eines Teilanteils

2450

Der Gesetzeswortlaut spricht vom „Erwerb eines Mitunternehmeranteils“. Das umfasst uE sowohl die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils als auch eines Teilanteils.

GLA *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 (66); *Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2539 (2540); *Schindler*, GmbHR 2014, 786 (790); *Nielsen/Schulenburg*, FR 2017, 623 (627); *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 242g (3/2020); *Reddig in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 234.

Zum einen besteht kein sachlicher Grund, die Übertragung von Teilen von Mitunternehmeranteilen von der Regelung auszunehmen; zum anderen zeigt zB der Wortlaut des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, dass der Gesetzgeber es deutlich zum Ausdruck bringt, wenn er eine Regelung auf die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils beschränken will.

2451 b) Entgeltlicher Erwerb

Abs. 7 Satz 3 betrifft nach der Gesetzesbegründung den „Sonderfall der entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils“ (BTDrucks. 18/68, 74).

2452 2. Rechtsfolge

Im Falle des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils übernimmt der Erwerber zivilrechtl. nicht eine bestehende Verpflichtung; vielmehr bleibt die PersGes. Schuldnerin der Verpflichtung (vgl. *Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2539 [2540]; *Nielsen/Schulenburg*, FR 2017, 623 [627]). Daher musste mit Satz 3 eine besondere Regelung getroffen werden, um auch diese Fälle in den Anwendungsbereich des Abs. 7 einzubeziehen (*Schindler*, GmbHR 2014, 786 [789]).

Soweit bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils stille Lasten der Gesamt-hand aufgedeckt werden, weil auch Verpflichtungen bestehen, die Passivierungsbeschränkungen unterliegen, darf der Erwerber die übernommenen Verpflichtungsanteile im Erg. in seiner Ergänzungsbilanz nur unter Beachtung dieser Passivierungsbeschränkungen ausweisen (*M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [65]; *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 [10]). Allerdings wird beim Zugang auch hier die stille Last zunächst ungeschrämt in der Ergänzungsbilanz ausgewiesen und erst zum nächsten Bilanzstichtag den anzuwendenden Passivierungsbeschränkungen unterworfen (*Benz/Placke*, DStR 2013, 2653 [2659]; *Schindler*, GmbHR 2014, 786 [789]; *Reddig in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 234). Beim Erwerber des Mitunternehmeranteils entsteht dadurch ein fiktiver Erwerbsgewinn (*Benz/Placke*, DStR 2013, 2653 [2659]; *M. Prinz*, Ubg 2013, 57 [65]).

Der Erwerbsgewinn kann, wie auch ein fiktiver Erwerbsgewinn nach Abs. 7 Satz 1, auf 15 Jahre verteilt werden (*Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2539 [2540]; *Schultz/Debnar*, BB 2014, 107 [110]). Ob eine entsprechende Rücklage gebildet wird, entscheidet der Erwerber selbst (*Dannecker/Rudolf*, BB 2014, 2539 [2540]; *Lüdenbach/Hoffmann*, GmbHR 2014, 123 [127]).

2453–2459 Einstweilen frei.

V. Übernahme von Pensionsverpflichtung verbunden mit der Übernahme von Vermögenswerten (Abs. 7 Satz 4)

Schrifttum: *Schulenburg*, Die Übertragung von Pensionsverpflichtungen bei Einzelübertritten und (Teil-)Betriebsveräußerung im Lichte der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG, FR 2018, 1030; *Briese*, Bewertung von Pensionsverpflichtungen nach § 5 Abs. 7 S. 4 EStG beim neuen Arbeitgeber, DStR 2019, 943; *Schulenburg/Lüder*, Übernahme von Pensionsverpflichtungen: Auslegungsfragen zur Sonderbewertung nach § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG, FR 2019, 213.

1. Teilwertsplittingverfahren

2460

Das sog. Teilwertsplittingverfahren (*Bolik*, StuB 2017, 156 [157]; *Bolik/Selig-Kraft*, DStR 2017, 169 [171]) des Abs. 7 Satz 4 betrifft die Übernahme einer Pensionsverpflichtung gegenüber einem ArbN, der zuvor in einem anderen Unternehmen tätig war, bei gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten (regelmäßig Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen).

Die Vorschrift übernimmt die Verwaltungsanweisung des R 6a Abs. 13 EStR 2012 und ergänzt Abs. 7 Satz 1, der auch für die Übernahme von Pensionsverpflichtungen gilt und zur Folge hat, dass – anders als vom BFH (BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 880) für richtig gehalten – die übernommene Verpflichtung in den auf die Übernahme folgenden Jahren mit dem aus der Anwendung des § 6a resultierenden Wert und nicht mit dem tatsächlichen Wert der Verpflichtung auszuweisen ist. Die Regelung greift aber – auch insoweit R 6a Abs. 13 EStR 2012 folgend – nicht ein bei Betriebsübergängen nach § 613a BGB.

Briese, DStR 2019, 943 (945); *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 235a; aA *Huth/Wittenstein*, DStR 2015, 1088 (1091); krit. insoweit auch *Kahle/Braun*, FR 2018, 197 (204 f.); *U. Prinz/Otto*, GmbHR 2018, 497 (503).

In diesen Fällen fehlt es an einem Unternehmenswechsel; vielmehr tritt der neue Betriebsinhaber hinsichtlich der Rechte und Pflichten aus den bestehenden Arbeitsverhältnissen an die Stelle des alten Betriebsinhabers (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 27).

Bei der Übertragung von Pensionsverpflichtungen mit Übertragung von Vermögenswerten auf den neuen ArbG sind in einem zweiteiligen Bewertungsverfahren zum einen der unverfallbare Teil der übertragenen Pensionsanwartschaft (sog. *past service*) und zum anderen der verfallbare, noch zu erdienende Teil der Pensionsverpflichtung (sog. *future service*) zu bewerten (*Huth/Schulenburg*, StuB 2015, 20 [21]).

In den Fällen des Abs. 7 Satz 4 wird der Teilwert der Pensionsrückstellung (*past service*) für die übernommene Verpflichtung abweichend von § 6a Abs. 3 (dazu § 6a Anm. 100 ff.) ermittelt. Er ergibt sich aus der Summe des jeweiligen Barwerts des durch die übertragenen Vermögenswerte gedeckten Teils der Pensionsverpflichtung und dem jeweiligen Teilwert des restlichen Teils der Verpflichtung (*Führmann*, DB 2014, 9 [14]; *Schulenburg*, FR 2018, 1030 [1031]). Allerdings darf der Jahresbetrag nicht negativ werden; er muss also mindestens 0 € betragen. Der *future service* wird gem. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bewertet (*Huth/Schulenburg*, StuB 2015, 20 [21 f.]; *Briese*, DStR 2019, 943). Durch die gesplittete Bewertung wird die stl. Belastung des ArbG, die sich aus der unterschiedlichen Bewertung des Übertragungsentgelts – das sich an der Marktsituation orientiert – und der Pensionsrückstellung gem. § 6a – mit dem Abzinsungssatz von nach wie vor 6 % – ergeben kann, abgemildert (*Briese*, DStR 2019, 943; vgl. auch *Schulenburg/Lüder*, FR 2019, 213 [216]).

2. Rechtsfolgen

a) Abstrakte bzw. modifizierte Fußstapfentheorie

2461

Da hier wie auch bei Abs. 7 Satz 1 nur eine abstrakte Bindung an die Bilanzierung des Übertragenden besteht (vgl. Anm. 2422), gilt das Nachholverbot des § 6a Abs. 4 in der ersten Schlussbilanz nach der Übernahme nicht (*Kahle/Braun*, FR 2018, 197 [203]; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 26).

2462 **b) Keine Verteilung des Erwerbsgewinns**

Anders als in den Fällen des Abs. 7 Sätze 1–3 besteht für einen sich aus der Anwendung des Abs. 7 Satz 4 ergebenden Erwerbsgewinn nicht die Möglichkeit der Verteilung auf 15 Jahre mittels Bildung einer Rücklage.

Anm. 2470 ff.; *Schulenburg*, FR 2018, 1030 (1031); *Schulenburg/Lüder*, FR 2019, 213 (214); aA *Briese*, DStR 2019, 943.

Der Erwerbsgewinn wirkt sich vielmehr im Jahr der Übernahme der Pensionsverpflichtung in voller Höhe aus (krit. dazu *Bolik/Selig-Kraft*, DStR 2017, 169 [173]).

2463–2469 Einstweilen frei.

VI. Bildung und Auflösung einer steuerfreien Rücklage (Abs. 7 Sätze 5 und 6)

2470 **1. Bildung einer Rücklage**

Rücklage in Höhe von 14/15 des Erwerbsgewinns: Der sich aus der Übertragung einer mit einer Passivierungsbeschränkung belegten Verpflichtung ergebende fiktive Erwerbsgewinn (vgl. Anm. 2421, 2424) kann nach Abs. 7 Satz 5 über insgesamt 15 Jahre verteilt werden (zur ausnahmsweise zulässigen Verteilung auf 20 Jahre vgl. Anm. 2400 aE). Zu diesem Zweck wird eine Rücklage iHv. 14/15 des Gewinns passiviert. Die Rücklage stellt stl. Eigenkapital dar (*Fuhrmann*, DB 2014, 9 [14]). Besteuert wird dann zunächst nur 1/15 des Erwerbsgewinns (*Fuhrmann*, DB 2014, 9 [14]); die Besteuerung des restlichen Gewinns wird gestreckt (*Riedel*, FR 2014, 6 [11]).

Die Bildung einer Rücklage ist auch zulässig, wenn die übernommene Verpflichtung voraussichtlich vor Ablauf von 15 Jahren wegfallen wird (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 12). Ausgeschlossen ist die Bildung der Rücklage nur, wenn die übernommene Verpflichtung bereits am folgenden Bilanzstichtag nicht mehr besteht (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 13).

Wahlrecht: Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut hat der Erwerber der Verpflichtung ein Wahlrecht im Hinblick auf die Verteilung des Erwerbsgewinns. Er kann dieses Wahlrecht für jede übernommene Verpflichtung, die einer Passivierungsbeschränkung unterliegt, gesondert ausüben (*Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 [11]; *Kaminski*, Stbg 2014, 144 [150]). Entscheidet der Stpf. sich gegen die Verteilung des fiktiven Erwerbsgewinns auf 15 Jahre, wird dieser in voller Höhe Teil des stpfl. Gewinns des betreffenden Jahres.

Eine Verteilung über einen kürzeren Zeitraum als 14 Jahre (in Ausnahmefällen 19 Jahre, vgl. Anm. 2400 aE) ist ebenfalls zulässig. Ein solches Vorgehen bietet sich zB an, wenn die Laufzeit der übernommenen Verpflichtung kürzer als 15 bzw. 19 Jahre ist (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 12).

2. Auflösung der Rücklage

a) Auflösung über höchstens 14 Jahre

2471

Die Rücklage ist gem. Abs. 7 Satz 6 in den folgenden 14 Wj. zu mindestens 1/14 gewinnerhöhend aufzulösen (sog. Auflösungszeitraum); Wj. ist auch ein Rumpfwirtschaftsjahr (*Adrian/Fey*, StuB 2014, 53 [54]).

Eine höhere Auflösung ist zulässig.

Adrian/Fey, StuB 2014, 53 (59); *Förster/Staaden*, Ubg 2014, 1 (11); *Kaminski*, Stbg 2014, 144 (150); *Riedel*, FR 2014, 6 (11); *Adrian/Fey*, StuB 2018, 85 (89).

Das Stetigkeitsprinzip gilt insoweit nicht, so dass der jährliche Auflösungsbetrag an die jeweilige Ertragssituation angepasst werden kann.

Adrian/Fey, StuB 2014, 53 (59); *Benz/Placke*, DStR 2013, 2653 (2659); *Adrian/Fey*, StuB 2018, 85 (89); aA *Schultz/Debnar*, BB 2014, 107 (111).

Eine vorzeitige Auflösung der Gewinnrücklage kann zB sinnvoll sein, um die Entstehung hoher Verlustvorträge und damit die Anwendung der Mindestbesteuerung nach § 10d zu vermeiden.

b) Auflösung bei Wegfall der Verpflichtung

2472

Die Rücklage ist zwingend aufzulösen, wenn die Verpflichtung, für die sie gebildet wurde, nicht mehr besteht (*Förster/Werthebach*, BB 2019, 299 [302]). Das ist zB der Fall, wenn sich der drohende Verlust, der einer nicht passivierten Rückstellung für drohende Verluste aus schwierigen Geschäften zugrunde liegt, realisiert (*Adrian/Fey*, StuB 2014, 53 [59]). In diesen Fällen wird der fiktive Gewinn, der sich aus der Übernahme der Verpflichtung ergibt (s. Anm. 2421, 2424), sofort realisiert und folglich besteuert (*Schultz/Debnar*, BB 2014, 107 [111]).

