

Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch: HGB Band 4: Drittes Buch, Handelsbücher. Bilanzrecht § 238 bis § 342e

von

Prof. Dr. Dr. h.c. Werner F. Ebke, Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Ballwieser, Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking, Christoph Bonin, Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Walther Busse von Colbe, Prof. Dr. Oliver Fehrenbacher, Karin Feist, Prof. Dr. Thomas M. Fischer, Prof. Dr. Rolf Uwe Fülbier, Prof. Dr. Axel Haller, Dr. Jochen Haußer, Prof. Dr. Michael Hommel, Prof. Dr. Knut Werner Lange, Dr. Boris Paal, Denise Pauly-Grundmann, Prof. Dr. Bernhard Pellens, Prof. Dr. Dieter Pfaff, Prof. Dr. Dörte Poelzig, Dr. Dietrich Quedenfeld, Prof. Dr. Günter Reiner, Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt, Günter Spanier, Stefan Wittmann

3. Auflage

Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch: HGB Band 4: Drittes Buch, Handelsbücher. Bilanzrecht § 238 bis § 342e – Ebke / Ballwieser / Böcking / et al.

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

[Handelsgesetzbuch](#)



Verlag C.H. Beck München 2013

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 406 61024 0

Inhaltsverzeichnis: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch: HGB Band 4: Drittes Buch, Handelsbücher. Bilanzrecht § 238 bis § 342e – Ebke / Ballwieser / Böcking / et al.

Verluste zu erfassen, denen sich das Unternehmen, durch welche Politik auch immer, nicht entziehen kann („Unentziehbarkeitstheorien“).¹¹¹ Kann der Vertrag (beispielsweise ein Standard-Kaufauftrag) ohne Zahlung einer Entschädigung an die andere Partei storniert werden, besteht keine Verpflichtung zur Bildung einer Drohverlustrückstellung (IAS 37.67).

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

V. Aufwandsrückstellungen

1. Inhalt. Aufwandsrückstellungen heißen jene Rückstellungen, denen keine (unsichere) Außenverpflichtung zugrunde liegt. Hierzu zählen die Rückstellungen für Aufwendungen für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltung und unterlassene Abraumbeseitigung, soweit keine rechtliche oder faktische Verpflichtung am Bilanzstichtag vorliegt. Beide Rückstellungen sind passivierungspflichtig (Abs. 1 S. 2 Nr. 1).

2. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung. Unterlassene Instandhaltung bezieht sich auf am Bilanzstichtag vorhandene abnutzbare Gegenstände des Sachanlagevermögens. Unterlassene Instandhaltung führt normalerweise zu einer Wertminderung. Statt der Vornahme einer außerordentlichen Abschreibung (Teilwertabschreibung bzw. Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung) hat der BFH die Bildung einer Rückstellung aus Vereinfachungsgründen akzeptiert. Zwar sei die mangelnde Instandhaltung grds. durch Abschreibungen zu berücksichtigen, aber wenn dies nicht geschehe, „so bestehen keine Bedenken, den Betrag für die Kosten der Instandhaltung unter den Passiven der Bilanz einzusetzen.“¹¹² Verlangt werden geringfügige zeitliche Verschiebungen der Instandhaltung. Diese lägen vor, „wenn die Instandhaltungsarbeiten innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag durchgeführt worden sind“.¹¹³ Spätere Urteile haben hiergegen erhebliche Bedenken geäußert¹¹⁴ oder die Rückstellungsbildung verneint.¹¹⁵ Trotz dieser Entwicklung wurden die Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, im Handelsrecht passivierungspflichtig, um – wie die Begründung des Regierungsentwurfs des BiRiLiG ausführt – die steuerrechtliche Anerkennung nicht zu gefährden.¹¹⁶ Ein handelsrechtliches Wahlrecht wäre steuerrechtlich unerheblich gewesen, hätte mithin nach dem Beschluss des Großen Senats vom 3. 2. 1969¹¹⁷ zu einem Passivierungsverbot geführt.

Die Ableitung dieser Rückstellung aus den handelsrechtlichen GoB misslingt. Würde sie den GoB entsprechen, hätte ihre steuerliche Anerkennung durch eine handelsrechtliche Passivierungspflicht nicht gesichert werden müssen. Da eine eigenständige steuerrechtliche

¹¹¹ Vgl. *Moxter* BB 1999, 521.

¹¹² BFH Urt. v. 15. 2. 1955 – I 54/54 U, BStBl. 1955 III S. 172. Vgl. zur umfangreicheren Entstehungsgeschichte *Moxter* Bilanzrechtsprechung S. 93–96.

¹¹³ BFH Urt. v. 15. 2. 1955 – I 54/54 U, BStBl. 1955 III S. 172.

¹¹⁴ Vgl. BFH Urt. v. 19. 3. 1975 – I R 182/73, BStBl. 1975 II S. 535.

¹¹⁵ Vgl. BFH Urt. v. 23. 11. 1983 – I R 216/78, BStBl. 1984 II S. 277.

¹¹⁶ BT-Drucks. 10/317 nach *Biener/Bernecke* BiRiLiG S. 84.

¹¹⁷ Vgl. BFH Urt. v. 3. 2. 1969 – GrS 2/68, BStBl. 1969 II S. 291.

§ 250

3. Buch. 1. Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

Regelung fehlt, gilt § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, wonach die handelsrechtlichen GoB für den Ansatz des Betriebsvermögens und damit für die Gewinnermittlung maßgeblich sind. Entsprechen diese Rückstellungen den handelsrechtlichen GoB, so hätte man sowohl auf die explizite Regelung in § 249 verzichten können als auch die Begründung für die steuerrechtliche Anerkennung verändern müssen. Der Beschluss des Großen Senats wäre insofern überholt gewesen.

- 82 Die Instandhaltung kann durch das Unternehmen selbst oder durch fremde Dritte durchgeführt werden. Ihre Unterlassung im laufenden Geschäftsjahr muss durch Pläne dokumentiert sein. Soweit die Nachholung der unterlassenen Instandhaltung bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses noch nicht realisiert wurde, muss sie erwartungsgemäß in den ersten drei Monaten nachgeholt werden, damit die Rückstellungspflicht greift.
- 83 **3. Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung.** Die unterlassene Abraumbeseitigung muss eine Innenverpflichtung darstellen, darf also zB nicht auf eine rechtliche oder faktische Verpflichtung zurückgehen. Zu den Fällen mit öffentlich-rechtlicher Verpflichtung vgl. BFH vom 19. 5. 1983.¹¹⁸
- 84 Die Rückstellungen haben wie diejenigen für unterlassene Instandhaltung einen steuerrechtlichen Hintergrund. Der BFH hatte 1951 solche Rückstellungen als reine Innenverpflichtungen zugelassen. Einem Steinbruchunternehmen waren wegen Arbeitskräftemangels Sicherungsarbeiten unmöglich. Damit fehlte „Aufwand für das gebrochene Gestein“. ¹¹⁹ Er behandelte damals den Tatbestand als eine selbstständig bewertungsfähige Last.
- 85 **4. Regelungen nach IFRS.** Eine Rückstellung ist nach IFRS „eine Schuld, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss ist“ (IAS 37.10). Sie ist dann und nur dann anzusetzen, wenn ein Unternehmen eine gegenwärtige rechtliche oder faktische Verpflichtung als Resultat eines vergangenen Ereignisses hat (IAS 37.10). Da eine Verpflichtung stets als Außenverpflichtung verstanden wird (IAS 37.20: „Eine Verpflichtung betrifft immer eine andere Partei, gegenüber der die Verpflichtung besteht.“), gibt es die oben genannten Aufwandsrückstellungen nicht.

VI. Auflösung von Rückstellungen

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

§ 250 Rechnungsabgrenzungsposten

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

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

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

¹¹⁸ BFH Urt. v. 19. 5. 1983 – IV R. 205/79, BStBl. 1983 II S. 670. Ferner *Esser StbJb* 1984/85, 155.

¹¹⁹ BFH Urt. v. 26. 6. 1951 – I 54/51, BStBl. 1951 III S. 211.

Schrifttum: Ahrens, Rechnungsabgrenzungsposten nach neuem Aktienrecht, DB 1968, 273; Bachem, Das Auszahlungsdisagio in Bilanz und Vermögensaufstellung des Darlehensnehmers, BB 1991, 1671; Ballwieser, Rechnungsabgrenzung, Steuerlatenz und Bilanztheorie, in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg.), Erfolgsabgrenzungen in Handels- und Steuerbilanz, 2001, S. 13; Beisse, Wandlung der Rechnungsabgrenzung, FS Budde, 1995, S. 67; Berndt, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998; Biener, Fragen zum Bilanzrichtlinien-Gesetz, in Mellwig/Moxter/Ordelheide (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1989, S. 157; Bink, Bilanzierung bei der Forfaitierung von Leasing-Restwertansprüchen, DB 1994, 1304; ders., Bilanzierung bei der Forfaitierung von Leasingforderungen, DB 1987, 1106; Blauburger, Die sachgerechte Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens aus der Forfaitierung von Leasingforderungen, DStR 1994, 148; BMF-Schreiben v. 15. 3. 1995, IV B 2 – S 2133–5/95; Rechnungsabgrenzung: Mindestzeitraum, BB 1995, 721; Brosch, Das Disagio als Schuldposten im Bewertungsrecht: Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 8. 11. 1989 – II R 29/86, DB 1990, 652; Crezelius, Bestimmte Zeit und passive Rechnungsabgrenzung, DB 1998, 633; Döllerer, Disagio als Kapitalertrag des Gläubigers bei Schuldverschreibungen, BB 1988, 883; ders., Die Bedeutung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ bei der aktiven Rechnungsabgrenzung, BB 1965, 326; Federmann, Zeitbestimmtheit bei transitorischer Rechnungsabgrenzung in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1984, 246; Forster, Grundsätze für die Abgrenzung von Leasingraten, FS Döllerer, 1988, S. 147; Grewe, Grundfragen der Bilanzierung beim Leasinggeber, WPg 1990, 161; Hahne, Behandlung des Emissionsdisagios in der Handels- und Steuerbilanz des Emittenten, DB 2003, 1397; Hartung, Rechnungsabgrenzungsposten und richtlinienkonforme Auslegung, FS Moxter, 1994, S. 213; Herzig/Söffing, Rechnungsabgrenzungsposten und die Lehre vom Mindestzeitraum, BB 1993, 465; Kueffner, Das „neue“ Disagio in Handels- und Steuerbilanz, DStR 1986, 555; Kümpel/Becker, Leasing nach IFRS – Beurteilung, Bilanzierung und Berichtspflichten, 2006; Kußmaul/Delp/Meyering, Bilanzielle Behandlung von „Handysubventionen“ auf Seiten des Empfängers, BB 2004, 1551; Melzer, Vorfälligkeitsentschädigung als Gegenanspruch der Bank bei anteiliger Rückzahlung des Disagios?, BB 1995, 321; Meyer-Scharenberg, Zweifelsfragen bei der Bilanzierung transitorischer Rechnungsabgrenzungsposten, DStR 1991, 754; Moxter, Zum Wechseldiskonturteil des Bundesfinanzhofs, BB 1995, 1997; Nieland, Die Rechnungsabgrenzung, DBW 1995, 34; Niemann, Zeitliche Bestimmtheit bei Rechnungsabgrenzungsposten, 1987; Plewka/Krumbholz, Das Wechseldiskonturteil des BFH als neuer Maßstab für die Realisierung von Diskonterträgen bei Schuldverschreibungen, DB 1996, 342; Ritzrow, Rechnungsabgrenzungsposten, StBp 1998, 10, 39; Rodin, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, 1988; Rose, Die Rechnungsabgrenzungsposten im Lichte der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, StBj 1983/84, 1984, 141; Stapf, Immaterielle Anlagewerte und aktive Rechnungsabgrenzungsposten, 1968; Strieder, Cap-Prämien im Jahresabschluß des Erwerbers bei veränderten Marktverhältnissen, DB 1996, 1198; Tiedchen, Rechnungsabgrenzung und „bestimmte Zeit“, DB 1997, 2471; Veit, Die Behandlung eines Disagios in Handels- und Steuerbilanz, WISU 1992, 165; ders., Das Aktivierungswahlrecht für ein Disagio – eine Bilanzierungshilfe?, BB 1989, 524; Watermeyer, Bilanzierungshilfen in der Handels- und Steuerbilanz, 1991; Windmüller, Nominalwert und Buchwert: Überlegungen zur bilanziellen Behandlung des Disagios, FS Forster, 1992, S. 689.

Übersicht

	Rn.		Rn.
I. Normzweck	1	2. Ansatzwahlrecht	15, 16
II. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	2–11	3. Planmäßige Abschreibung	17–19
1. Definition	2–6	IV. Passive Rechnungsabgrenzungsposten	20–25
2. Grundsätzlicher Aktivierungszwang	7	1. Definition	20, 21
3. Beschränkung auf Vertragsverhältnisse ..	8	2. Passivierungszwang	22
4. Kriterium der bestimmten Zeit	9	3. Beschränkung auf Vertragsverhältnisse ..	23
5. Höhe des Rechnungsabgrenzungspostens	10, 11	4. Kriterium der bestimmten Zeit	24, 25
III. Unterschiedsbetrag	12–19	V. Regelungen nach IFRS	26
1. Charakter	12–14		

I. Normzweck

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

¹ Vgl. ADS Rn. 1; BeckBilKomm/Ellrott/Krämer Rn. 39.

II. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

- 2 **1. Definition.** Aktive RAP sind gemäß Abs. 1 Ausgaben vor dem Bilanzstichtag, die Aufwand für eine bestimmte Zeit danach darstellen. § 5 Abs. 5 EStG enthält eine entsprechende Regelung. Diese Definition erfüllen, wenn man die Nutzungsdauer als bestimmte Zeit akzeptiert,² auch planmäßige Abschreibungen, die aber keine aktiven RAP darstellen. Das macht deutlich, dass bei Ausgaben zuerst zu prüfen ist, ob sie Vermögensgegenstände begründen. Diese sind nach dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 S. 1) zwingend anzusetzen, soweit gesetzlich nichts anderes geregelt ist. Vgl. § 246 Rn. 3. Erst wenn keine Vermögensgegenstände begründet werden, stellt sich die Frage, ob aktive RAP vorliegen.
- 3 Die Aktivierung von RAP kann mit der sachgerechten Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen gemäß Periodisierungs- und Realisationsprinzip (§ 243 Rn. 15 und 24–33) und mit der Bilanzierung von Ausgaben, für die ein vertraglicher Gegenleistungsanspruch besteht und mit denen deshalb ein Vermögensbestandteil erlangt wird,³ begründet werden. Der erste (erfolgsrechnerische) Grund wird als dynamische, der zweite (vermögensrechnerische) Grund als statische Interpretation von RAP angesehen.
- 4 Von vielen Ausgaben kann vermutet werden, dass sie künftige Ertragswirkungen erzielen, was gemäß Periodisierungs- und Realisationsprinzip ihre Aktivierung und spätere Verrechnung als Aufwand begründen könnte. Hierzu zählen zB Gründungs-, Kapitalbeschaffungs-, Ingangsetzungs-, Forschungs- und Entwicklungs- sowie Werbeausgaben. Das Gesetz grenzt deren Aktivierung insbesondere durch das Aktivierungsverbot für Gründungs- und Eigenkapitalbeschaffungskosten (§ 248 Abs. 1) ein. Weitere Grenzen für die Aktivierung ergeben sich aus den Anforderungen an Vermögensgegenstände (§ 246 Rn. 11–34) und RAP. Bei RAP sind (1) Ausgaben vor dem Bilanzstichtag und (2) Aufwendungen für eine bestimmte Zeit danach nötig. Die „bestimmte Zeit“ wurde mit dem AktG 1965 zur Voraussetzung der Rechnungsabgrenzung gemacht, um unerwünschte Wirkungen dynamischen Bilanzdenkens von der Aktivseite fernzuhalten.⁴
- 5 Ausgaben umfassen Auszahlungen (Geldabflüsse) und Verbindlichkeitszunahmen.⁵ Insofern ist der Unterschiedsbetrag zwischen (höherem) Rückzahlungsbetrag und (niedrigerem) Auszahlungsbetrag einer Verbindlichkeit (das Disagio) eine Ausgabe.⁶ Ausgaben, die am Bilanzstichtag, aber vor dessen Ablauf erfolgen, sind solche vor dem Abschlussstichtag.⁷
- 6 Aufwendungen sind periodisierte (zeitlich verteilte) Ausgaben. Die Einschränkung einer Verteilung bei aktiven RAP besteht darin, dass die Ausgaben Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen müssen. Dieses Kriterium ist bei einem Disagio, das auf einen Kredit mit fester Laufzeit in Kauf genommen wurde, erfüllt, nicht hingegen bei Forschungs- und Entwicklungs- oder Werbefeldzugsausgaben. Typische Fälle von aktiven RAP stellen vorausbezahlte Honorare, Mieten, Leasingraten, Lizenzgebühren, Versicherungsprämien, Zinsen und Steuern dar.⁸
- 7 **2. Grundsätzlicher Aktivierungszwang.** Grundsätzlich sind alle aktiven RAP zu aktivieren. Das resultiert aus dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 S. 1) und Abs. 1 S. 1 („sind . . . auszuweisen“).
- 8 **3. Beschränkung auf Vertragsverhältnisse.** Nach neuerer BFH-Rechtsprechung liegen aktiven RAP gegenseitige Verträge zugrunde, bei denen für eine bestimmte Zeit Leistungen zu erbringen sind.⁹ Die Leistungen der Verträge sind so gesehen zeitraumbezogen.

² Hiergegen BFH Urt. v. 22. 1. 1992 – X R. 23/89, BStBl. 1992 II S. 488.

³ Vgl. *Moxter Bilanzrechtsprechung* S. 72 f.

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

⁵ Vgl. BeckBilKomm/*Ellrott/Krämer* Rn. 18.

⁶ Vgl. BeckBilKomm/*Ellrott/Krämer* Rn. 39.

⁷ Vgl. ADS Rn. 28; BeckBilKomm/*Ellrott/Krämer* Rn. 19.

⁸ Zu Sonderproblemen des Leasing vgl. ADS Rn. 119 ff. und HdR/*Heitmüller/Hellen*, Kapitel 6B, Miet-, Pacht- und Leasingverhältnisse, 2004 Rn. 116 ff.

⁹ Vgl. zur nicht ganz einheitlichen Abgrenzung in der Rechtsprechung. *Moxter Bilanzrechtsprechung* S. 72 mwN.

Sie können aber auch zeitpunktbezogen sein,¹⁰ wobei die Zeitpunkte der einzelnen Leistungen auseinander fallen. RAP können aber auch ihre Grundlage im öffentlichen Recht haben, wenn die Situation wirtschaftlich gesehen gegenseitigen Verträgen gleichwertig ist.¹¹ Das ist zB bei der Kfz-Steuer der Fall.¹²

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

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

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

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

Strittig ist die Behandlung von RAP, wenn der künftigen Gegenleistung des Vertragspartners der Wert fehlt, zB bei vorausbezahlten Mieten für einen nicht mehr genutzten Raum. Während nach einer Meinung unter diesen Umständen der RAP aufzulösen ist,²⁰ ist nach einer anderen Meinung eine Rückstellung zu bilden.²¹ Die Rückstellung ist als Drohverlustrückstellung zu verstehen, die auch für Dauerschuldverhältnisse, die typischerweise den RAP zugrunde liegen, gebildet werden muss (§ 249 Rn. 71 f.). Da das Ansatzkriterium der Rückstellung erfüllt ist, wird hier diese Lösung bevorzugt,²² auch wenn die Auflösung des RAP erfolgsrechnerisch zur selben Lösung führt.

III. Unterschiedsbetrag

1. Charakter. Gemäß Abs. 3 darf der Unterschiedsbetrag aus höherem Rückzahlungsbetrag und niedrigerem Auszahlungsbetrag bei Aufnahme einer Verbindlichkeit in den aktiven

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

¹¹ Vgl. BeckBilKomm/Ellrott/Krämer Rn. 8; BFH Urt. v. 17. 9. 1987 – IV R 49/86, BStBl. 1988 II S. 327; BFH Urt. v. 5. 4. 1984 – IV R 96/82, BStBl. 1984 II S. 552.

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

¹³ Vgl. zB ADS Rn. 32.

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

¹⁵ Vgl. BFH Urt. v. 25. 10. 1994 – VIII R 65/91, BStBl. 1995 II S. 312; Moxter Bilanzrechtsprechung S. 79 f.; BFH Urt. v. 9. 12. 1993 – IV R 130/91, BStBl. 1995 II S. 202.

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

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

¹⁸ Bejahend ADS Rn. 115; BeckBilKomm/Ellrott/Krämer Rn. 24; Beisse, FS Budde, 1995, S. 78; HWRv/Sarx Sp. 1596.

¹⁹ Vgl. zB BFH Urt. v. 17. 7. 1974 – I R 195/72, BStBl. 1974 II S. 684; ADS Rn. 2.

²⁰ Vgl. ADS Rn. 47; BeckBilKomm/Ellrott/Krämer Rn. 30.

²¹ Vgl. ADS Rn. 46 f.

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

§ 250 13–17

3. Buch. 1. Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

RAP aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag kann aus einem Auszahlungs-Abgeld (Disagio) oder einem Rückzahlungs-Aufgeld (Agio) resultieren. Im Allgemeinen spricht man nur von Disagio (alternativ Damnum oder Abgeld).

- 13 Auch wenn sich bürgerlich-rechtlich das Abgeld sowohl als Zins als auch als Nebenkosten gestalten lässt, ist es wirtschaftlich betrachtet vorweggenommener Zins. Das erklärt die Möglichkeit der Verteilung des Abgeldes über die Laufzeit des Kredits.
- 14 Ausgabekosten von Verbindlichkeiten zählen wegen ihres Einmalcharakters und ihrer Unabhängigkeit von der Verbindlichkeitslaufzeit nicht zum Unterschiedsbetrag. Dasselbe gilt für Aufwendungen, die bei Darlehensaufnahme durch Zahlungen an Dritte entstehen (zB Provisionen). Mit ihnen ist keine Vertragsleistung des Kreditgebers verbunden.²³ Beide Posten sind laufender Aufwand. Anders ist dies bei den Bearbeitungsgebühren an ein Kreditinstitut für die Übernahme einer Bürgschaft.²⁴ Sie gehören jedoch nicht zum Unterschiedsbetrag, sondern sind als aktive RAP ansatzpflichtig.
- 15 **2. Ansatzwahlrecht.** Während das Abgeld steuerlich aktiviert werden muss, besteht handelsrechtlich ein Wahlrecht. Dieses ist angesichts der Tatsache, dass die Definition aktiver RAP erfüllt wird, nur mit der Möglichkeit zur vorsichtigen Gewinnermittlung, insofern freiwillig betriebener „Substanzerhaltung“ und entsprechendem Gläubigerschutz, vereinbar.
- 16 Das Wahlrecht sollte nach früherer Auffassung für jeden Kredit neu ausgeübt²⁵ und auch in Form von Teilbeträgen des Unterschiedsbetrags²⁶ berücksichtigt werden können. Es muss jedoch im Jahr der Kreditaufnahme ausgeübt werden.²⁷ Die Neuausübung des Wahlrechts bei jeder Verbindlichkeit begegnet Bedenken, weil es sich faktisch um eine Schuldenbewertung handelt, wenn auch nur in schematisierter Form (s. Rn. 18 f.). Bewertungswahlrechte können nicht grundlos von Jahr zu Jahr neu wahrgenommen werden, da sie dem Gebot der Bewertungsmethodenstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6) unterliegen. Auch wenn die Wahlrechtsausübung auf unterschiedliche Schulden innerhalb eines Jahres bezogen sein sollte, ist das Prinzip einheitlicher Bewertung (horizontaler Stetigkeit) zu beachten, nach dem unterschiedliche Wertansätze sachliche Unterschiede verlangen (§ 252 Rn. 81 f.). Hinzu kommt das nunmehr in § 246 Abs. 3 verankerte Gebot der Ansatzmethodenstetigkeit, das einem Ansatz von Teilbeträgen widerspricht.²⁸
- 17 **3. Planmäßige Abschreibung.** Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige Abschreibungen zu tilgen. Gemäß Abs. 3 S. 2 „können“ die planmäßigen Abschreibungen auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden. Während sie steuerlich grundsätzlich²⁹ auf diese Zeit verteilt werden müssen, kann handelsrechtlich der planmäßigen Abschreibung ein kürzerer Zeitraum zugrunde gelegt werden. Als Abschreibungsmethoden kommen die für abnutzbares Anlagevermögen gängigen Verfahren in Frage; vgl. § 253 Rn. 21–36. Einschränkungen der Abschreibungsverfahren befürworten ADS (Abschreibungen mindestens in Höhe der Kapitalinanspruchnahme, gemessen durch das Verhältnis der auf die einzelnen Jahre entfallenden Zinsen zu den Gesamtzinsen)³⁰ und Moxter (Abschreibung nach Nutzungsverlauf).³¹ Hier fallen die gegen die Feststellung des Nutzungsverlaufs geltend gemachten Bedenken ins Gewicht (vgl. § 253 Rn. 28 f.), die sich auf die Feststellung der Kapitalinanspruchnahme übertragen lassen.

²³ Vgl. Moxter Bilanzrechtsprechung S. 74 f.

²⁴ Vgl. BFH Urt. v. 19. 1. 1978 – IV R. 153/72, BStBl. 1978 II S. 262; BeckBilKomm/Ellrott/Krämer Rn. 43.

²⁵ Vgl. zB HdR/Trützschler Rn. 82.

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

²⁷ Vgl. ADS Rn. 85; BeckBilKomm/Ellrott/Krämer Rn. 40.

²⁸ Ablehnend zum Teilbetrag nunmehr BeckBilKomm/Ellrott/Krämer Rn. 38; hingegen eine einheitliche Vorgehensweise in einem Geschäftsjahr für jedes Disagio nur empfehlend dies. Rn. 40.

²⁹ Bei kürzerem Zinsfestschreibungszeitraum ist dieser erlaubt. Vgl. BFH Urt. v. 21. 4. 1988 – IV R. 47/85, BStBl. 1989 II S. 722.

³⁰ Vgl. ADS Rn. 90.

³¹ Vgl. Moxter Bilanzrechtsprechung S. 82 f.

Für außerplanmäßige Abschreibungen fehlt eine Regelung. Das korrespondiert damit, dass RAP nicht bewertet werden. Sie müssen vorgenommen werden, wenn die Verbindlichkeiten vorzeitig getilgt werden oder die Laufzeit verkürzt wird.³² Nach ADS kann auch eine wesentliche Senkung des Zinsniveaus eine außerplanmäßige Abschreibung erfordern. Der Grund wird in der fehlenden Rechtfertigung gesehen, die künftigen Geschäftsjahre aufwandsmäßig mit Zins plus Abschreibung zu belasten.³³ Das kann nicht überzeugen, weil die handelsrechtliche Bilanzierung nicht der Einkommensapproximation in dem Sinne dient, dass künftige Zahlungsbedingungen abgebildet werden sollen. Darüber hinaus lässt gerade das Wahlrecht zur Aktivierung (oder Aufwandsverbuchung) des Unterschiedsbetrages die These fragwürdig werden, dass mit dessen Bilanzierung ein bestimmtes Einblicksziel verfolgt werde. Gleichmaßen kann es angesichts dieses Wahlrechtes nicht um die „richtige“ Schuldenbewertung gehen.³⁴

Freiwillige außerplanmäßige Abschreibungen sind vom Wortlaut nicht gedeckt. Die Literatur sieht sie zT bis zur Vollabschreibung als mit dem Zweck der Aktivierung als vereinbar an.³⁵ Auch dies überzeugt nicht. Zwar kann man mit dem Wahlrecht zur Aktivierung kein bestimmtes Einblicksziel begründen. Daraus folgt jedoch nicht, dass jede Aktivierung beliebig verändert werden kann. Bilanzadressaten werden durch freiwillige außerplanmäßige Abschreibungen zweifellos größere Interpretationsschwierigkeiten bezüglich Ertrags- und Vermögenslage haben, als wenn nur planmäßig abgeschrieben wird. Das gilt umso mehr, als die Berichterstattung über die Entwicklung der Rechnungsabgrenzungsposten diesbezüglich nicht weiter normiert ist.

IV. Passive Rechnungsabgrenzungsposten

1. Definition. Passive RAP werden in Abs. 2 spiegelbildlich zu aktiven RAP definiert. Voraussetzungen sind fehlende Schulden im Sinne des Wortlautes des Gesetzes und Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Die Passivierung von RAP kann mit der sachgerechten Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen gemäß Periodisierungs- und Realisationsprinzip (§ 243 Rn. 15 und 24–33) und mit der Bilanzierung von Einnahmen, für die ein vertraglicher Gegenleistungsanspruch besteht und mit denen deshalb eine Vermögensminderung verursacht wird,³⁶ begründet werden. Der erste (erfolgsrechnerische) Grund wird als dynamische, der zweite (vermögensrechnerische) Grund als statische Interpretation von RAP angesehen.

Einnahmen umfassen Einzahlungen (Geldzuflüsse) und Forderungszunahmen. Erträge sind periodisierte Einnahmen. Typische Fälle von passiven RAP stellen im Voraus erhaltene Mieten, Leasingraten und Zinsen dar.

2. Passivierungszwang. Soweit Einzelregelungen fehlen, sind sämtliche passiven RAP anzusetzen. Anders als auf der Aktivseite mit dem Unterschiedsbetrag sind auf der Passivseite keine abweichenden Regelungen erkennbar, so dass vollständiger Passivierungszwang besteht.

3. Beschränkung auf Vertragsverhältnisse. Nach neuerer BFH-Rechtsprechung liegen RAP gegenseitige Verträge zugrunde, bei denen für eine bestimmte Zeit Leistungen zu erbringen sind.³⁷ Die Leistungen der Verträge sind zeitbezogen, wobei die Zeitpunkte der einzelnen Leistungen auseinander fallen.

³² Vgl. ADS Rn. 98; BeckBilKomm/Ellrott/Krämer Rn. 49. Vgl. BFH Urt. v. 12. 7. 1984 – IV R 76/82, BStBl. 1984 II S. 713.

³³ Vgl. ADS Rn. 98. Zustimmung BeckBilKomm/Ellrott/Krämer Rn. 49.

³⁴ Vgl. zur steuerlichen Ablehnung BFH Urt. v. 12. 7. 1984 – IV R 76/82, BStBl. 1984 II S. 713; BFH Urt. v. 20. 11. 1969 – IV R 3/69, BStBl. 1970 II S. 209. Kritisch hierzu Moxter Bilanzrechtsprechung S. 81 mit Hinweis auf Unterbewertung der Verbindlichkeit.

³⁵ So BeckBilKomm/Ellrott/Krämer Rn. 51.

³⁶ Vgl. Moxter Bilanzrechtsprechung S. 170 f.

³⁷ Vgl. zu der nicht ganz einheitlichen Abgrenzung in der Rspr. Moxter Bilanzrechtsprechung S. 72 f. mwN.

§ 251

3. Buch. 1. Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

- 24 **4. Kriterium der bestimmten Zeit.** Für aktive und passive RAP gilt gleichermaßen das Kriterium der bestimmten Zeit. Während aus der wörtlichen Übereinstimmung einerseits auf eine identische Interpretation geschlossen wird,³⁸ wird andererseits eine GoB-gerechte Auslegung der Begriffe verlangt³⁹ und darauf verwiesen, dass es keinen Rechtssatz gebe, „der es geböte, den gleichen Ausdruck in verschiedenem Zusammenhang gleich auszulegen“. ⁴⁰ Danach fordert das Vorsichtsprinzip für aktive RAP enge Maßstäbe, weshalb die bestimmte Zeit als kalendermäßig bestimmt oder als berechenbar definiert werden sollte,⁴¹ während für die Passivseite das Realisationsprinzip maßgeblich sei,⁴² was statt einer restriktiven eine extensive Auslegung der bestimmten Zeit geböte. Damit wird im Zweifel weniger aktiviert als passiviert.
- 25 Die unterschiedliche Auslegung ist sachgerecht und wird durch die neuere BFH-Rechtsprechung gestützt. Die Orientierung am Realisationsprinzip verlangt, dass Einnahmen noch nicht zu Ertrag führen, wenn der Vermögenszugang am Bilanzstichtag nicht so gut wie sicher ist, weil der Kaufmann noch zeitbezogene Gegenleistungsverpflichtungen zu erfüllen hat, die risikobehaftet sind.⁴³ Es reicht zur Abgrenzung der bestimmten Zeit die nachprüfbare Schätzung eines begrenzten Zeitraums: „Bei Maßgeblichkeit der Gewinnrealisationsgrundsätze darf die bestimmte Zeit nicht eng interpretiert werden; das Vorhandensein objektiver Schätzgrundlagen muss angesichts der aus der Berücksichtigung unrealisierter Gewinne drohenden Gefahren ausreichen.“⁴⁴

V. Regelungen nach IFRS

- 26 Für RAP gibt es in den IFRS keine explizite Regelung. Sie fallen unter die Definition der assets und liabilities.⁴⁵ Vgl. § 246 Rn. 103 f. und 114.

§ 251 Haftungsverhältnisse

¹Unter der Bilanz sind, sofern sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten zu vermerken; sie dürfen in einem Betrag angegeben werden.

²Haftungsverhältnisse sind auch anzugeben, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.

Schrifttum: Bordt, Die Bedeutung von Patronatserklärungen für die Rechnungslegung, WPg 1975, 285; Fey, Probleme bei der Rechnungslegung von Haftungsverhältnissen, WPg 1992, 1; ders., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Haftungsverhältnisse, 1989; Gerth, Rechnungslegung bei Eventualverbindlichkeiten nach geltendem und künftigen Recht, BB 1981, 1611; ders., Atypische Kreditsicherheiten unter Berücksichtigung der Vorschriften über die Rechnungslegung, 2. Aufl. 1980; Heni, Haftungsverhältnisse in der künftigen Rechnungslegung, DStR 1986, 821; IDW RH HFA 1.013, Handelsrechtliche Vermerk- und Berichterstattungspflichten bei Patronatserklärungen, WPg Supplement 1/2008, 37; Kortmann, Zur Darlegung von Haftungsverhältnissen im Jahresabschluß, DB 1987, 2577; Kosfeld, Die Stellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten durch Kreditinstitute, BB 1981, 1250; Küffner, Patronatserklärungen im Bilanzrecht, DStR 1996, 146; Kümpel/Becker, Leasing nach IFRS – Beurteilung, Bilanzierung und Berichtspflichten, 2006; Limmer, „Harte“ und „weiche“ Patronatserklärungen in der Konzernpraxis, DStR 1993, 1750;

³⁸ Vgl. Bonner HdR/Kupsch Rn. 16 f.; Meyer-Scharenberg DStR 1991, 756.

³⁹ Vgl. Beisse, FS Budde, 1995, S. 78; HWRev/Sax Sp. 1596.

⁴⁰ Beisse, FS Budde, 1995, S. 79 mit Verweis auf Englisch, Einführung in das juristische Denken, 8. Aufl. 1989, S. 78, 161 f., 234.

⁴¹ Vgl. Beisse, FS Budde, 1995, S. 78.

⁴² Vgl. Beisse, FS Budde, 1995, S. 79; Moxter Bilanzrechtsprechung S. 170 f.

⁴³ Vgl. Moxter Bilanzrechtsprechung S. 171 f.

⁴⁴ Moxter Bilanzrechtsprechung S. 172.

⁴⁵ Vgl. BeckBilKomm/Ellrott/Krämer Rn. 58–60; Wiedmann Rn. 22 f.; HdR/Trützschler Rn. 106; Baumbach/Hopt/Merkel Rn. 9.