

- 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 erloschen wäre (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 80 [3/2012]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 88).
 - 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 schwebender Geschäfte entgegensteht (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 80 [3/2012]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 64 mwN auch zum handelsrechtl. Schrifttum [8/2013]; KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 172 f.).
- ▷ *Alle Betriebsvermögensminderungen:* Nach noch weitergehender Auffassung sollen alle Vorleistungen für eine zeitraumbezogene Sachleistung im Rahmen eines schwebenden 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 – Tz. 9 (verbilligte Abgabe von Mobiltelefonen); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 172; RITZROW, StBp. 2012, 101 (102); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 79 (3/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 670 (10/2013).

Zur Begründung wird darauf hingewiesen, dass „Ausgaben“ im StRecht auch in anderem Zusammenhang als Hingabe von Sachleistungen verstanden werde (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 670 [10/2013]).

► *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 MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 22). Zumeist handelt es sich um Vorleistungen im Rahmen schwebender 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 Rn. F 84 [3/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 675 [10/2013]).

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 KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 675 [10/2013]).

Abgrenzungsfragen zum Ausgabenbegriff: Umsatzsteuer gehört bei Vorauszahlungen für ustpfl. Leistungen zwar zur Ausgabe. Soweit Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, ist jedoch nur der Nettobetrag abzuzugelen, 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 Rn. 48; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 141 [3/2012]). 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; v. 3.5.1983 – VII R 100/81, BStBl. II 1983, 572; v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 99a (3/2012); SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 11; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 688 (10/2013).

2186 bb) Ausgaben vor dem Abschlussstichtag

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 Rn. 28; ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, DSrR 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; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 85 (03/2012); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 809 (5/2012); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 21; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 65 (8/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 675 (10/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4950; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 19.

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 Rn. F 88 [03/2012]). Das Vorliegen von Aufwand führt zur Verminderung des Reinvermögens (ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rn. 29; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 676 [10/2013]). Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB nicht an.

GSCHWENDTNER, DSrZ 1995, 417 (419); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 88 (3/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 676 (10/2013).

Eine Ausgabe muss, um Aufwand iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 darzustellen, eine BA iSd. § 4 Abs. 4 sein (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 84a [3/2012]; 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 Rn. F 84a [3/2012]). 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.

▶ *Anschaftungs- 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 – Tz. 12; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 88a (3/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 677 (10/2013).

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.

▶ *Privatentnahmen* von Zahlungsmitteln bewirken zwar Ausgaben, sind aber nicht abzugrenzen (glA RITZROW, StBp. 1998, 10 [11]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 84a [3/2012]), weil sie nie Aufwand werden (zB Mietvorauszahlung für die privat genutzte Wohnung oder Vorauszahlung der Prämie für die Berufsunfähigkeitsversicherung vom Geschäftskonto).

dd) Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

2188

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 Vorleistung erbracht wird, zeitraumbezogen sein müsse (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 678a [10/2013]). 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); v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709 (710); v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 (810); v. 11.2.1998 – I R 23/96, BStBl. II 1998, 381; v. 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967 – Tz. 9; v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870 – Tz. 14; v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284 – Tz. 11; 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 Rn. F 97 (3/2012); HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 24 aE.

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 Rn. 37; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rn. 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 im weiteren Sinne (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 Rn. 41). 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 Kfz.-Steuer), so ist dies uE nicht zwingend.

ee) Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

2189 (1) Tatbestandsmerkmal der bestimmten Zeit

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 versprechen, 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 Abschlussstichtag führte (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 18 ff. mwN [8/2013]). 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 bietet 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 lautet 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, enthalten diese Einschränkung hingegen nicht.

In der englischen Fassung heißt 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 sogleich 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 Rn. 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.); CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 92 f.; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxis-handbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 6385; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 24; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 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); v. 25.10.1994 – VIII R 65/94, BStBl. II 1995, 312 (314); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 211 (262); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 121 (03/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 11 (08/2013); HENNRICHs in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 30; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 68 (10/2013).

► *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 Einfügung des Merkmals der bestimmten Zeit verfolgte, im Rahmen der aktiven wie der passiven Rechnungsabgrenzung gleichermaßen darin, eine Objektivierung herbeizuführen, indem die willkürliche Beeinflussung des Gewinns durch nicht nachprüfbar 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.

BAUER in KSM, § 5 Rn. F 119 (3/2012); HENNRICHs in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 31; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 67 (8/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 251; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 682 (10/2013); SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 250 HGB Rn. 23; 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 (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 119b [3/2012]).

► *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 (allgemein zur Rechnungsabgrenzung bei Vorauszahlungen auf einen Messestandplatz FG Münster v. 15.2.1980 – X-VI 4430/78 K, EFG 1980, 322, rkr.; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 337 [4/2012]; KLEINE, JbFfSt. 1996/97, 158 [160]). 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.

2190 (2) Bestimmtheit der Zeit

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 Rn. 182; KROPFF in GESSLER/HEFERMEHL/ECKARDT/KROPFF, Aktiengesetz, Band III, München 1973, § 152 AktG Rn. 102; MELLEROWICZ in Großkomm. AktG, 1970, § 152 AktG Rn. 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); WASSERMAYER, 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 heute 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 BLÜMICH, § 5 Rn. 683 (10/2013); 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 Ergebnis, 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 Rn. 32a; FEDERMANN, BB 1984, 246 (251); KUPSCH, WPg 1984, 369 (374); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 682 (10/2013); BAUER in KSM, § 5 Rn. F 123 (3/2012); 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 Rn. F 125 (3/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 682 f. (10/2013).

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 Rn. F 123 [3/2012]). 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 BLÜMICH, § 5 Rn. 687 [10/2013]). Zur Frage, ob die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines WG ein berechenbarer oder ein nur auf einer Schätzung beruhender Zeitraum ist, vgl. Anm. 2218.

Ein Mindestzeitraum lässt sich bei zeitlich unbefristeten Vertragsverhältnissen bestimmen, indem man ermittelt, wann der Vertrag erstmals gekündigt werden kann (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 126 [3/2012]). 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 willkürfrei durch eine Schätzung bestimmen lässt.

MEYER-SCHARENBERG, DSiR 1991, 754 (756); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 29; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 251; wohl auch KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 686 (10/2013).

Stellungnahme: Die zutreffenden Ansatzpunkte für die Auslegung des Merkmals der bestimmten Zeit sind, wie die hM zutreffend 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 Rn. 85 [8/2013]).

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 Rn. F 100 [3/2012]). 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 schwebenden 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 vorausgezählten Versicherungsprämien, vorausgezahlter Kfz.-Steuer und vorausgezählten 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 im weiteren Sinne zu verhindern (vgl. zum Ganzen TIEDCHEN, BB 1997, 2471 [2473 ff.]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 85 ff. [8/2013]). Kommt eine Aktivierung als RAP danach nicht in Betracht und wird die Vorauszahlung im Rahmen

eines schwebenden 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 Rn. 66 [8/2013]). Maßgeblich ist der Zeitpunkt des Empfangs der Gegenleistung (HAGEBÖKE, Ubg 2012, 34 [36]; DREIXLER/ERNST, StuB 2012, 220 [221 f.]). 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 Stpfl. 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 Stpfl. die Gegenleistung bereits im abgelaufenen Wj. empfangen hat (HAGEBÖKE, Ubg 2012, 34 [38 f.]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 678 [10/2013]). 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; v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870 – Tz. 14; v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284 – Tz. 13, 16; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 678 (10/2013). Krit. 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]).

Einzelfälle:

► *Step-Down-Gelder:* *Step-Down-Gelder* oder Stufenzinsprodukte sind Darlehen mit fallenden Zinssätzen. Da der Wert der Überlassung des Kapitals zur Nutzung im Laufe der Jahre gleich hoch anzusetzen ist, stellt 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 dar.

BFH v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rn. 32; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 75 (8/2013); krit. hingegen U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 4995.