

4.3 Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)

4.3.1 Grundkonzeption

Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) dienen der Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zu den Zeiträumen der wirtschaftlichen Verursachung. Sie sind Ausfluss des Grundsatzes der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung (s.a. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB) und zeigen den Einfluss der dynamischen Bilanztheorie auf die konkrete gesetzliche Ausgestaltung der Handelsbilanz.

Rechnungsabgrenzungsposten werden im **Vollständigkeitsgebot** (§ 246 Abs. 1 S. 1 HGB) ausdrücklich genannt. Sie sind weder Vermögensgegenstände noch Schulden. RAP werden weder plan- noch außerplanmäßig abgeschrieben und auch nicht zugeschrieben.

Je nachdem, ob der Zeitpunkt der Einnahme oder Ausgabe vor oder nach dem Abschlussstichtag liegt, unterscheidet man **transitorische und antizipative Rechnungsabgrenzungsposten**. Beiden ist gemeinsam, dass die wirtschaftliche Verursachung, d.h. der Aufwand oder der Ertrag, sich ganz oder teilweise auf eine andere Periode bezieht. Nur **transitorische Rechnungsabgrenzungsposten** werden in der Bilanz als Rechnungsabgrenzungsposten bezeichnet. **Antizipative Rechnungsabgrenzungsposten** werden unter sonstigen Forderungen bzw. Verbindlichkeiten ausgewiesen.

Typen von Rechnungsabgrenzungsposten	
Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten	Antizipative Rechnungsabgrenzungsposten
<ul style="list-style-type: none"> • Finanzierungsvorgang (Einnahme/Ausgabe) vor Bilanzstichtag • Ertrag/Aufwand (teilweise) nach Bilanzstichtag • Ausweis als aktiver oder passiver RAP 	<ul style="list-style-type: none"> • Finanzierungsvorgang (Einnahme/Ausgabe) nach Bilanzstichtag • Ertrag/Aufwand vor Bilanzstichtag • Ausweis als sonstige Forderung/Verbindlichkeit

Die **Ansatzvorschrift für Rechnungsabgrenzungsposten** enthält § 250 HGB. Danach sind Rechnungsabgrenzungsposten an das Vorliegen folgender Voraussetzungen gebunden:

- Vorleistungen des einen Vertragspartners aus einem gegenseitigen Vertrag für eine **zeitraumbezogene** Gegenleistung des anderen Vertragspartners oder Vorleistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen,
- Ausgabe oder Einnahme vor dem Abschlussstichtag,
- (teilweise oder anteilige) Erfolgswirksamkeit (Aufwand oder Ertrag) nach dem Abschlusstag,
- Ausgabe oder Einnahme muss Aufwand oder Ertrag für eine **bestimmte Zeit** nach dem Abschlussstichtag darstellen.

Typische zeitraumbezogene Gegenleistungen sind z.B. in Miet- oder Pachtverträgen, Versicherungsverhältnissen und Lizenzüberlassungsverträgen gegeben. Bei der **Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten** ist es wichtig zu beachten, dass es nicht auf die Zahlungszeitpunkte, sondern auf die Zeitpunkte des Entstehens von Einnahmen oder Ausgaben ankommt.

Die Wirkung von **Rechnungsabgrenzungsposten** wird deutlich, wenn man die Buchungssätze betrachtet, die bei Entstehung und Auflösung der **Rechnungsabgrenzungsposten** anzuwenden sind:

- **Bildung Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP):**
Aktive RAP an Aufwandskonto
- **Bildung Passive Rechnungsabgrenzungsposten (PRAP):**
Ertragskonto an Passive RAP

- **Auflösung Aktive Rechnungsabgrenzungsposten:**
Aufwandskonto an Aktive RAP
- **Auflösung Passive Rechnungsabgrenzungsposten:**
Passive RAP an Ertragskonto

Rechnungsabgrenzungsposten können auf der Aktiv- und Passivseite entstehen. Wenn Sie auch weder Vermögensgegenstände noch Schulden sind, können sie doch als „forderungähnlich“ und „verbindlichkeitsähnlich“ interpretiert werden. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten im Zusammenhang mit einem Mietgeschäft lassen z.B. darauf schließen, dass der Bilanzierende einen Anspruch auf Nutzung der Mietsache hat. Passive Rechnungsabgrenzungsposten im Zusammenhang mit einem Mietgeschäft lassen z.B. darauf schließen, dass der Bilanzierende eine Verbindlichkeit auf Duldung der Nutzung der Mietsache hat. Diese Bemerkungen sind aber nur als Interpretationsmöglichkeit zu verstehen und haben keinerlei Bedeutung für Ansatz, Bewertung und Ausweis von Rechnungsabgrenzungsposten.

4.3.2 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP)

§ 250 Abs. 1 HGB nennt folgende **Voraussetzungen zum Ansatzgebot eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens:**

- **Ausgaben vor dem Abschlussstichtag** (bare oder unbare Zahlung, Forderungsabgang oder Verbindlichkeitszugang),
- **soweit sie Aufwand für** (Ausgabe ist anderer Periode erfolgsmäßig zuzuordnen; bei gegenseitigen Geschäften ist Zeitpunkt der Erfolgswirksamkeit die durch die Ausgabe begründete Gegenleistung),
- **eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen** (der Zeitbezug [der künftigen Gegenleistung] lässt sich von vornherein eindeutig festlegen).

4.3.3 Passive Rechnungsabgrenzungsposten

§ 250 Abs. 2 HGB nennt folgende **Voraussetzungen zum Ansatzgebot eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens:**

- **Einnahmen vor dem Abschlussstichtag** (bare oder unbare Zahlung, Forderungszugang oder Verbindlichkeitsabgang),
- **soweit sie Ertrag einer bestimmten Zeit nach diesem Tag darstellen** (eindeutig festgelegter Zeitbezug).

Beispiel: Unternehmer U zahlt für seine gemieteten Fabrikationsräume am 01.07.07 20.000 € für 2 Jahre im Voraus an V.

Wie wird bei U und V gebucht?

Lösung:

Buchungen bei U:

Buchung am 01.07.07:

Miaufwand 20.000 € an Bank 20.000 €

Buchung am 31.12.07:

Aktiver RAP 15.000 € an Miaufwand 15.000 €

Buchung am 31.12.08:

Miaufwand 10.000 € an Aktive RAP 10.000 €

Stand Aktive RAP am 31.12.08: 5.000 €

Buchungen bei V:**Buchung am 01.07.07:**

Bank 20.000 € an Mietertrag 20.000 €

Buchung am 31.12.07:

Mietertrag 15.000 € an Passive RAP 15.000 €

Buchung am 31.12.08:

Passive RAP 10.000 € an Mietertrag 10.000 €

Stand Passive RAP am 31.12.08: 5.000 €

4.3.4 Disagio

Einen Sonderfall der (aktiven) Rechnungsabgrenzungsposten stellt die Behandlung des Disagios beim Schuldner einer Verbindlichkeit dar. Das **Disagio** ist unter dem Aspekt des Ansatzwahlrechtes bereits in Kapitel 3.1.4.4 unter dem Gliederungspunkt Ansatzwahlrechte behandelt worden.

Folgendes Beispiel soll die Anwendung der Vorschrift beim Schuldner und beim Gläubiger eines Darlehens verdeutlichen:

Beispiel: Die A-GmbH erhält von der B-Bank-AG ein endfälliges Darlehen über 100.000 €.

Auszahlung: 96 %

Laufzeit: 8 Jahre

Zins: 6 %

Auszahlung am: 02.01.12

Lösung: Buchungen bei A-GmbH (Schuldner):

Verzicht auf Ausübung des Wahlrechtes nach § 250 Abs. 3 HGB:

I.	02.01.12	Bank	96.000	Verbindlichkeiten	100.000
		Zinsaufwand	4.000		
	31.12.12	Zinsaufwand	6.000	Verbindlichkeiten	6.000
	31.12.13		wie 31.12.12 usw.		

oder Ausübung des Wahlrechtes nach § 250 Abs. 3 HGB:

II.	02.01.12	Bank	96.000	Verbindlichkeiten	100.000
		ARAP (\$ 250 Abs. 3 HGB)	4.000		
	31.12.12	Zinsaufwand	500	ARAP	500
		Zinsaufwand	6.000	Verbindlichkeiten	6.000
	31.12.13		wie 31.12.12 usw.		

Buchungen bei B-AG (Gläubiger):

	02.01.12	Forderungen	100.000	Bank Passiver RAP	96.000 4.000
	31.12.12	Forderungen Passiver RAP	6.000 500	Zinsertrag Zinsertrag	6.000 500
	31.12.13			wie 31.12.12 usw.	

B hat kein Wahlrecht, das Disagio z.B. als sofortige Zinseinnahme zu behandeln, da hier ein Fall des § 250 Abs. 2 HGB vorliegt und der Ausweis des Zinsertrages einen nicht realisierten Gewinn ausweisen würde.

4.4 Latente Steuern

Latente Steuern entstehen durch Abweichungen zwischen handelsrechtlichen und steuerlichen Werten, insbesondere durch die Durchbrechungen der Maßgeblichkeit innerhalb des Steuerrechts. Das erfolgswirksame Einbuchen von latenten Steuern dient dazu, Abweichungen zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung und daraus resultierender Erfolgsdifferenzen zu überbrücken. Damit wird erreicht, dass der Steueraufwand bzw. -ertrag in der Handelsbilanz auch dem handelsbilanziellen Ergebnis entspricht. Tatsächlich an den Fiskus zu entrichtender Steueraufwand richtet sich natürlich ausschließlich nach dem steuerrechtlichen Ergebnis als Bemessungsgrundlage für die Steuern. Deswegen ergeben sich latente Steuern auch nur im handelsrechtlichen Abschluss.

Beispiel: Die K AG hat im handelsrechtlichen Abschluss zum 31.12.11 einen Jahresfehlbetrag von 140.000 € ausgewiesen. Bei der Ermittlung dieses Ergebnisses hat sich die Einbuchung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwedenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB) in Höhe von 200.000 € ausgewirkt.

In der (ebenfalls aufgestellten) Steuerbilanz ist der Ansatz dieser Rückstellung nicht zugelassen (vgl. § 5 Abs. 4a EStG). Unterstellt, dass es sonst keine Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz gibt, wird sich in der Steuerbilanz ein Jahresüberschuss in Höhe von 60.000 € ergeben. Weiter unterstellt, dass der Mischsteuersatz aus Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 30 % beträgt, ergibt sich für das Jahr 11 ein Steueraufwand in Höhe von 18.000 €. Die Folge daraus ist, dass im handelsrechtlichen Abschluss trotz des erlittenen Verlustes ein Steueraufwand in Höhe von 18.000 € auszuweisen ist.

Bei Eintritt des Verlustes aus dem schwedenden Geschäft im Jahre 12 kehrt sich der Effekt um. Wenn das handelsrechtliche Ergebnis trotz Verlustrealisation im Jahre 12 150.000 € beträgt, wird sich bei sonst identischen Verhältnissen in der Steuerbilanz ein Verlust von 50.000 € ergeben, weil die Erfolgswirkung dieses Verlustes in der Handelsbilanz bereits durch die Rückstellungsbildung erreicht wurde. Die Erfolgswirkung des realisierten Verlustes wird durch die erfolgswirksame Auflösung der Rückstellung kompensiert. Der realisierte Verlust im Jahre 12 wirkt sich also nur noch auf den Erfolg in der Steuerbilanz, nicht jedoch auf den Erfolg in der Handelsbilanz aus.

Nun steht einem Jahresüberschuss in der Handelsbilanz kein Steueraufwand, der sich ja aus dem steuerrechtlichen Ergebnis ergeben müsste, entgegen. Im Gegenteil wird sich aus diesem Vorgang ein Steuererstattungsanspruch in Höhe von $30 \% \times 50.000 \text{ €} = 15.000 \text{ €}$ ergeben (entsprechendes

Steuererstattungspotenzial vorausgesetzt). In beiden Fällen (Jahr 11 und Jahr 12) passt der Steueraufwand nicht zum Ergebnis der Handelsbilanz. Gleichermaßen lässt sich natürlich auch für Steuererstattungen zeigen.

Lösung des Problems: Es liegt hier ein Fall des § 274 HGB vor, denn die steuerliche Differenz in den Wertansätzen baut sich in den folgenden Geschäftsjahren, hier bereits im Folgejahr, ab. Es handelt sich um eine temporäre Differenz. Aus der Sicht des Abschlussstichtages des Jahres 11 ergibt sich eine Steuerentlastung in der Zukunft (Jahr 12), damit besteht ein Wahlrecht zur Aktivierung aktiver latenter Steuern. Wird von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht, betragen die aktiven latenten Steuern im Jahre 11, 30 % von 200.000 € = 60.000 €.

Der entsprechende Buchungssatz lautet:

Aktive latente Steuern an Steueraufwand 60.000 €.

Die Gesamtsteuerbelastung im handelsrechtlichen Abschluss beträgt dann 18.000 € ./ . 60.000 € = ./ . 42.000 € (negative Zahl als Steuererstattungsanspruch zu interpretieren) und korrespondiert daher mit dem handelsrechtlichen Ergebnis (30 % von ./ . 140.000 = ./ . 42.000 €).

Im Jahr 12 ergibt sich folgendes Bild:

Die Wertdifferenz zwischen Handels- und Steuerbilanz hat sich erledigt, weil der Grund für die Rückstellungsbildung nach Realisation des Verlustes weggefallen ist; deswegen ist auch der Posten "aktive latente Steuern" in Höhe von 60.000 € aufzulösen.

Der entsprechende Buchungssatz lautet:

Steueraufwand an aktive latente Steuern 60.000 €

Die Gesamtsteuerbelastung im handelsrechtlichen Abschluss beträgt dann 60.000 € ./ . 15.000 € = 45.000 € und korrespondiert daher mit dem handelsrechtlichen Ergebnis (30 % von 150.000 € = 45.000 €).

Der Effekt wird noch deutlicher, wenn man eine Betrachtung über die Gesamtperiode 11 + 12 anstellt:

Gesamtsteueraufwand in der Handelsbilanz: ./ . 42.000 € + 45.000 € = 3.000 €.

Gesamtsteueraufwand in der Steuerbilanz: 18.000 € ./ . 15.000 € = 3.000 €.

Diese Steuerbelastung entspricht dem Erfolg der Gesamtperiode von

- Handelsbilanz: ./ . 140.000 € + 150.000 € = 10.000 €.
- Steuerbilanz: 60.000 € ./ . 50.000 € = 10.000 €.

4.4.1 Ansatz und Bewertung latenter Steuern

§ 274 n.F. HGB sieht in Bezug auf latente Steuern ein **Aktivierungswahlrecht und ein Passivierungsgesetz** vor. Zum Zwecke der Ermittlung bzw. des Ansatzes von latenten Steuern sieht das Gesetz das **Temporary-Konzept**, entsprechend den International Financial Reporting Standards (IFRS) bzw. der US-GAAP, vor. Kleine Kapitalgesellschaften (gem. § 267 HGB) brauchen § 274 HGB nicht anzuwenden (§ 274a Nr. 5 HGB). Gleichermaßen gilt für Einzelunternehmer und Personengesellschaften, die nicht die Vorschriften des zweiten Abschnittes des dritten Buches des HGB zu beachten haben.

§ 274 Abs. 1 HGB enthält eine **Pflicht zur Bildung eines Passivpostens**.

Im Einzelnen:

- Befreiung von dieser Pflicht für kleine Kapitalgesellschaften nach § 274a Nr. 5 HGB,
- Ansatzgrund: Buchwert Vermögensgegenstand in der Handelsbilanz > Buchwert Vermögensgegenstand in der Steuerbilanz.

- Ansatzgrund: Buchwert Schuld in Handelsbilanz < Buchwert Schuld in Steuerbilanz.
- Ausweis gemäß § 266 Abs. 3 E. HGB.

§ 274 Abs. 1 HGB enthält weiter ein **Wahlrecht zum Ausweis eines Aktivpostens** und eine **Einbeziehungspflicht in die Berechnung des aktiven Überschusses über die passiven latenten Steuern**:

- Ansatzgrund: Buchwert Vermögensgegenstand in der Handelsbilanz < Buchwert Vermögensgegenstand in der Steuerbilanz,
- Ansatzgrund: Buchwert Schuld in der Handelsbilanz > Buchwert Schuld in der Steuerbilanz,
- Ausweis gem. § 266 Abs. 2 D. HGB.

Als **Beispiele für Sachverhalte, die zu aktiven latenten Steuern führen**, sind zu nennen:

- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,
- Verzicht auf Ausübung des Wahlrechts zum Ansatz des Disagios (§ 250 Abs. 3 HGB),
- unterschiedliche Bewertung von Pensionsrückstellungen (Diskontierungszins),
- Abweichungen bei Nutzungsdauern (z.B. wenn beim GoF handelsrechtliche Nutzungsdauer < steuerrechtliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 15 Jahre gem. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG ist).

Als **Beispiele für Sachverhalte, die zu passiven latenten Steuern führen**, sind zu nennen:

- Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen in der Handelsbilanz,
- erhöhte Abschreibungen/Sonderabschreibungen in der Steuerbilanz, die in der Handelsbilanz unzulässig sind,
- Bildung steuerfreier Rücklagen nach § 6b EStG und R 6.6 EStR in der Steuerbilanz,
- Abweichungen bei Nutzungsdauern (Nutzungsdauer lt. AfA-Tabellen kürzer als Nutzungsdauer in der Handelsbilanz),
- Aufdeckung stiller Reserven in der Handelsbilanz/Buchwertfortführung in der Steuerbilanz.

Die den **latenten Steuern zugrunde liegenden Wertdifferenzen des § 274 HGB** können in drei Typen unterschieden werden:

1. Permanente Differenzen

Keine Auflösung der Differenz in der Zukunft, z.B. Investitionsabzugsbeträge bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen.

2. Quasi-permanente Differenzen

Auflösung der Differenz unabsehbar, aber sicher: Beispiel Unterschied Teilwert – beizulegender Wert.

3. Zeitliche (temporäre) Differenzen

Auflösung der Differenz absehbar, Beispiel: Ansatz nach Abschreibungsdifferenzen, Ansatz von Drohverlustrückstellungen in der Handelsbilanz.

Nach dem der gesetzlichen Regelung, nach Einführung des BilMoG zugrunde liegenden **Temporary-Konzept** werden nur die permanenten Differenzen bei der Berechnung latenter Steuern nicht berücksichtigt.

Sie entstehen z.B. durch Aufwendungen und Erträge, die steuerrechtlich nicht berücksichtigungsfähig sind, aber in der Handelsbilanz bilanziert werden müssen und umgekehrt.

Hat die (zukünftige) Realisierung des Buchwertes eines Vermögenswertes keine Steuerwirkung, wird der Steuerwert als mit dem Buchwert übereinstimmend definiert. Folglich gibt es keine Differenz, die zu einer latenten Steuer führen könnte (permanente Differenz).

Beispiel für eine permanente Differenz: Das Unternehmen T-AG hat beschlossen, eine Dividende auszuschütten. Auf die M-AG entfällt eine Dividende in Höhe von 10.000 €. Daraufhin hat die M-AG eine Forderung von 10.000 € in ihrer Handelsbilanz eingebucht. In der Steuerbilanz wurde die Forderung nicht berücksichtigt (keine phasengleiche Vereinnahmung).

Lösung: Es erfolgt bei der Realisierung im Jahr der steuerlichen Erfassung der Dividende eine außerbilanzielle Kürzung gemäß § 8b KStG. Die permanente Ergebnisdifferenz führt dazu, dass der Steuerwert der Forderung als übereinstimmend mit dem Buchwert definiert wird, soweit die außerbilanzielle Zurechnung reicht (5 % der Differenz aus der Forderung sind als temporär anzusehen, da insoweit gemäß § 8b Abs. 3 KStG eine Steuerwirkung bei Realisierung des Buchwertes entsteht).

Quasi-permanente Differenzen hingegen lösen sich im Zeitverlauf auf, jedoch nicht zwangsläufig, sondern in der Regel erst bei der Liquidation des Unternehmens oder bei einem Verkauf der Vermögensgegenstände, der in nicht absehbarer Zukunft liegen kann. Regelmäßig bedarf es für die Umkehrung der Differenz einer unternehmerischen Disposition. Mithin ist im Entstehungsjahr der Differenz der Zeitpunkt der Umkehrung noch nicht bestimmbar. Wenn diese Disposition getroffen wird, sind diese Differenzen zeitlich beschränkt und dann als temporäre Differenzen zu klassifizieren.

Seit Einführung des BilMoG ist es erforderlich, die quasi-permanenten Differenzen zu berücksichtigen.

Beispiel für eine quasi-permanente Differenz: Die T-AG bilanzierte vor Jahren ein für den Betrieb unverzichtbares Grundstück in Höhe der Anschaffungskosten von 1.000.000 €. Steuerlich wurden Wertberichtigungen vorgenommen, sodass der steuerliche Buchwert des Grundstückes am Abschlussstichtag 400.000 € beträgt. Handelsrechtlich wurden für das Grundstück zulässigerweise keine Abschreibungen bilanziert.

Lösung: Da das Grundstück für den Betrieb unverzichtbar ist, wird die temporäre Differenz in Höhe von 600.000 € sich voraussichtlich niemals bzw. erst bei Verkauf des Grundstücks oder im Rahmen der Liquidation des Unternehmens umkehren (quasi-permanent). Bei einem unternehmensindividuellen Steuersatz von 30 % ist somit eine passive latente Steuer von 180.000 € zu bilanzieren. Der Zeitpunkt, wann die tatsächliche Steuer eintritt, ist hierbei nicht von Bedeutung. Das Nachsteuerergebnis wird durch die Berücksichtigung des zukünftigen Steueraufwands um 180.000 € belastet.

Zeitliche Differenzen kehren sich in absehbarer Zeit um.

Viele der Wertdifferenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz sind temporärer Natur. Speziell die Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit durch Einführung des BilMoG führt zu einer Zunahme der temporären Differenzen. Die Tatsache, dass steuerrechtliche Wahlrechte in Zukunft unabhängig von der Entscheidung für den handelsrechtlichen Abschluss ausgeübt werden können, verstärkt noch diese Tendenz. Als Beispiele wären hier die unterschiedliche Anwendung von Bewertungsvereinfachungen und planmäßige Abschreibungen im steuerrechtlichen und handelsrechtlichen Abschluss zu nennen.

Beispiel für eine zeitliche Differenz: Die T-AG hat aus einem Unternehmenskauf in der Handels- und Steuerbilanz einen Geschäfts- oder Firmenwert in Höhe von 75.000 € aktiviert.