

Kapitel 9

Bilanzierung und Bewertung von Rechnungsabgrenzungen

A. Überblick

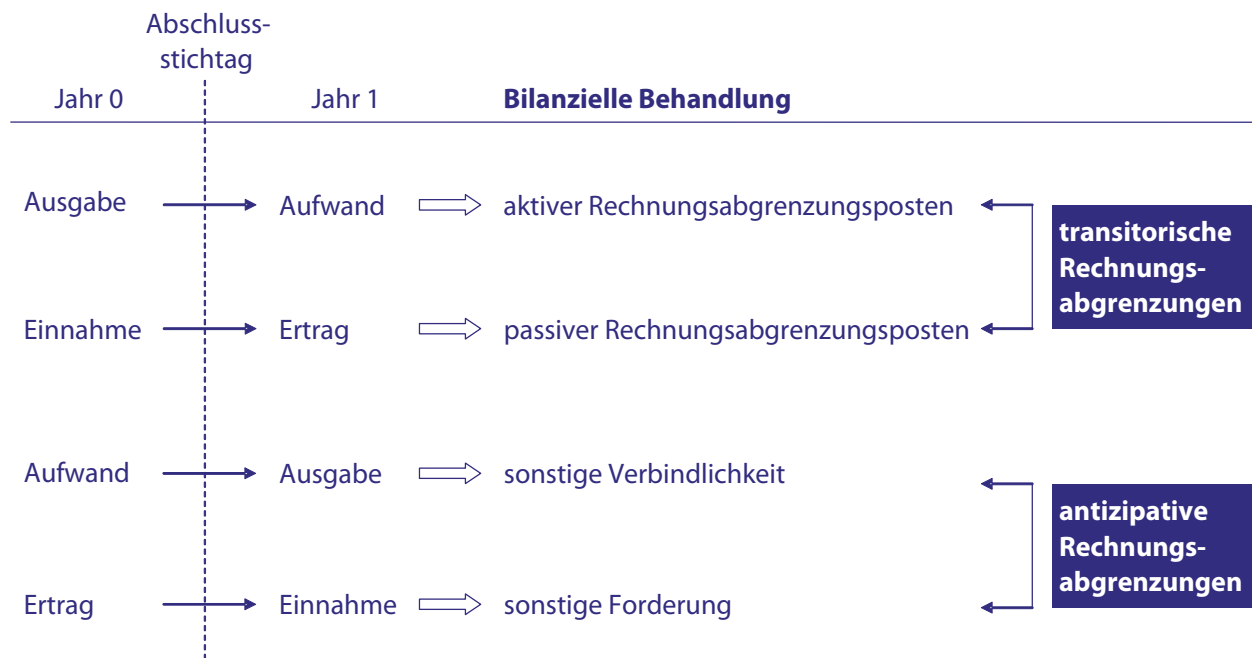


Abb. 9.1: Überblick über Rechnungsabgrenzungsposten¹

Relevante Gesetzesstellen

§ 198 Abs. 5 UGB, § 198 Abs. 6 UGB, § 198 Abs. 7 UGB, § 201 Abs. 2 Z. 5 UGB, § 224 UGB

B. Basiswissen

9.1. Überblick zu Rechnungsabgrenzungen

Nach unternehmensrechtlichen Bestimmungen (§ 201 Abs. 2 Z. 5 UGB) dürfen in die GuV nur jene Aufwendungen und Erträge aufgenommen werden, die wirtschaftlich in die Abrechnungsperiode gehören. Es kann jedoch vorkommen, dass Einzahlung und Ertrag bzw. Aufwendung und Auszahlung zu unterschiedlichen Zeitpunkten bzw. sogar in unterschiedlichen Geschäftsperioden stattfinden. Für den Fall, dass ein Unternehmen beispielsweise ein Geschäftslokal vermietet und dafür im No-

¹ Das UGB (§ 198 Abs. 5 und 6 UGB) verwendet die Begriffe „Ausgaben“ bzw. „Einnahmen“. Soweit ausschließlich die Bestandsgröße liquide Mittel berührt wird, handelt es sich bei betriebswirtschaftlicher Begriffsauslegung um Einzahlungen bzw. Auszahlungen. Dies trifft in den meisten Fällen zu. In den folgenden Ausführungen wird den im Gesetz verwendeten Begriffen gefolgt.

vember eine Mietvorauszahlung für ein ganzes Jahr kassiert, würde eine sofortige Ertragsbuchung beim Zahlungseingang zum **Ausweis einer unkorrekten Ertragslage** führen, da nur 2/12 der Einzahlungen die laufende Periode betreffen und der andere Teil als bereits kassierter Mietanteil für das kommende Jahr betrachtet werden muss. Für einen Außenstehenden würde daher das GuV-Ergebnis bei voller Berücksichtigung dieses Ertrags in der Periode des Zahlungseingangs eine zu positive Ertragslage zeigen, was unter dem Gesichtspunkt der Periodenabgrenzung unakzeptabel wäre und außerdem dem Grundsatz der Vorsicht widersprechen würde. Zudem wäre es niemals im Sinne des Unternehmens, vorweg kassierte, jedoch erst in der Zukunft anfallende Gewinnanteile einer Besteuerung zuzuführen.

Derartige Beispiele können natürlich auch für den umgekehrten Fall gefunden werden, wenn ein Unternehmen Vorauszahlungen für Geschäftsfälle leistet, die erst in der kommenden Periode Aufwendungen darstellen. In diesem Fall wäre es speziell bei schlechter Ertragslage nicht im Sinne des Unternehmens, die gesamten Aufwendungen bereits bei der Bezahlung ausweisen zu müssen. Umgekehrt würde die Finanzbehörde keine „vorweggenommenen“ Aufwandsleistungen akzeptieren, da dadurch ein **nicht erlaubter Steuerstundungseffekt** entstehen könnte.

Da Aufwendungen und Erträge im Sinne der dynamischen Bilanztheorie (vgl. Kap. 2.3.3.) periodengerecht jenen Gewinnermittlungszeiträumen zuzuordnen sind, in denen sie auch verursacht wurden, müssen in den oben genannten Situationen Abgrenzungsbuchungen vorgenommen werden. Abgrenzungsposten dienen in diesem Zusammenhang als Hilfsmittel zur **periodengerechten Abgrenzung** von Aufwendungen und Erträgen.

Wie aus Abb. 9.1 ersichtlich, muss zwischen **eigenen und fremden Vorauszahlungen (Transitorien)** und zusätzlich zwischen **eigenen und fremden Rückständen (Antizipationen)** unterschieden werden. Während es früher durchaus üblich war, sowohl Transitorien als auch Antizipationen einem Rechnungsabgrenzungsposten zuzuführen, ist dies heute nicht mehr möglich. Heute werden nur mehr eigene und fremde Vorauszahlungen unter den Positionen „aktive Rechnungsabgrenzung“ bzw. „passive Rechnungsabgrenzung“ ausgewiesen. Folgende Merkmale müssen erfüllt werden:

- Zahlungsleistung vor dem Bilanzstichtag
- Erfolgswirksamkeit nach dem Bilanzstichtag
- Aufwand bzw. Ertrag betrifft einen bestimmten, klar definierten Zeitraum nach dem Bilanzstichtag

Antizipationen werden hingegen als „sonstige Forderungen“ bzw. als „sonstige Verbindlichkeiten“ in der Bilanz angesetzt. Grundsätzlich gar keine Buchung ist notwendig, falls Geschäftsverträge rechtlich bindend abgeschlossen wurden, jedoch von keinem der beiden Geschäftspartner eine Leistung erbracht wurde. In diesem Falle könnte lediglich eine Passivierung von Rückstellungen notwendig werden, falls am Bilanzstichtag bereits offensichtlich ist, dass aus dem Geschäft für das Unternehmen ein Verlust resultieren wird (vgl. Kap. 13.4.2.).

Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips (vgl. Kap. 3.5.) gelten die unternehmensrechtlichen Bestimmungen und damit die Pflicht zum Ausweis von Rechnungsabgrenzungsposten auch für die **Steuerbilanz** aller rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden (Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG). Für Unternehmen, die nach § 4 Abs. 1 EStG bilanzieren, besteht grundsätzlich ein Ansatzwahlrecht für Rechnungsabgrenzungsposten. Da aber der Gesetzgeber den Ausweis eines periodengerechten Ge-

winns und damit die Richtigkeit der Periodenbesteuerung verlangt, dienen die Rechnungsabgrenzungsposten auch dazu, diese steuerrechtlichen Zielsetzungen zu erreichen. Da Vorauszahlungen auch nach Steuerrecht grundsätzlich verpflichtend zu verteilen sind (§ 4 Abs. 6 EStG, § 19 Abs. 3 EStG) und eine Nicht-Aktivierung bzw. Passivierung auch den GoB, insbesondere dem Realisationsprinzip (vgl. Kap. 2.4.) widersprechen würde, geht die herrschende Meinung davon aus, dass Rechnungsabgrenzungsposten auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zwingend auszuweisen sind.

9.2. Abgrenzungspositionen der Aktivseite

9.2.1. Aktive transitorische Rechnungsabgrenzungen

Aktive transitorische Rechnungsabgrenzungsposten (eigene Vorauszahlungen) ergeben sich, wenn Aufwendungen erst in der Folgeperiode erfolgswirksam werden, aber bereits im Abschlussjahr zu Ausgaben führen.

Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, sind nach § 198 Abs. 5 UGB als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite auszuweisen. Die Notwendigkeit zur Leistung einer Vorauszahlung kann sich beispielsweise ergeben, falls ein Unternehmen eine Versicherungsprämie oder Mietzahlung im Vorhinein leisten muss. Während Versicherungsleistungen unecht umsatzsteuerbefreit sind, müssen bei anderen Aufwendungen (z.B. Mietaufwand) neben der Abgrenzung im eigentlichen Sinne auch die Regelungen des UStG berücksichtigt werden. So sind Unternehmen nach § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG berechtigt, einen **Vorsteuerabzug für Anzahlungen** geltend zu machen, wenn eine Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet wurde (siehe auch Rz. 1524a UStR 2000).

Beispiel zur Bildung einer aktiven Rechnungsabgrenzung

Ein Unternehmen leistet für die Anmietung eines Geschäftslokals am 01.10. eine Jahresmiete in Höhe von € 28.800 (inkl. 20 % USt) im Voraus. Buchung der Mietzahlung im Oktober:

(7) Mietaufwand	€ 24.000	(2) Zahlungsmittelkonto	€ 28.800
(2) Vorsteuer	€ 4.800		

Abschlussbuchung im Dezember:

Die Vorsteuer darf aufgrund der gegebenen Umstände (geleistete Zahlung und vorhandene Rechnung) gemäß den Ausführungen des UStG bereits in voller Höhe zum Abzug gebracht werden. Die unternehmensrechtlichen Bestimmungen verlangen hingegen eine periodengerechte Abgrenzung:

Das aktuelle Jahr betreffen $3/12$ der Jahresmiete = $3 \times € 24.000 / 12 = € 6.000,-$

€ 18.000 sind abzugrenzen.

(2) aktive Rechnungsabgrenzung	€ 18.000	(7) Mietaufwand	€ 18.000
--------------------------------	----------	-----------------	----------

Buchung Anfang des nächsten Jahres:

(7) Mietaufwand	€ 18.000	(2) aktive Rechnungsabgrenzung	€ 18.000
-----------------	----------	--------------------------------	----------

9.2.2. Aktive antizipative Rechnungsabgrenzungen

Aktive antizipative Rechnungsabgrenzungsposten (fremde Rückstände) ergeben sich, wenn Erträge bereits im Abschlussjahr erfolgswirksam sind, aber erst in der Folgeperiode zu Einnahmen führen.

Bei fremden Rückständen **fallen Leistung und Zahlung auseinander**: Das Unternehmen erbringt seine Leistungen, erhält jedoch die Zahlung dafür erst in einer späteren Periode. In diesem Fall müssen die Zahlungsrückstände auf einem Debitorenkonto bis zur vollständigen Begleichung der Forderung verbucht werden. Sie dürfen nicht als Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz ausgewiesen werden, sondern sind als „sonstige Forderungen“ anzuführen.

Buchungssätze:

Bei Leistungserbringung:

(2) sonstige Forderungen	(4,8) Ertragskonto
	(3) noch nicht verrechnete Umsatzsteuer

Bei Begleichung der Forderung:

(2) Zahlungsmittelkonto	(2) sonstige Forderungen
(3) noch nicht verrechnete Umsatzsteuer	(3) Umsatzsteuer

Bezüglich Umsatzsteuerverrechnung muss beachtet werden, dass durch das Prinzip der Sollbesteuerung in Österreich die Steuerschuld für den gesamten Rückstand bereits entsteht, sobald die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht wurde. Eine verspätete Rechnungslegung kann die Entstehung der Steuerschuld um maximal einen Monat verschieben.

Beispiel zur aktiven antizipativen Rechnungsabgrenzung

Das Softwarehaus „Best-Support“ hat mit dem Unternehmer Alfred Huber am 01.12.2X01 einen Vertrag über die Nutzung einer Servicehotline abgeschlossen. Im Vertrag wurde festgelegt, dass gegen eine monatliche Servicepauschale von € 500 (netto) der Unternehmer Alfred Huber berechtigt ist, das Telefonservice von „Best-Support“ unbegrenzt in Anspruch zu nehmen. Die Firma „Best-Support“ darf alle zwei Monate im Nachhinein eine Rechnung an Alfred Huber stellen und die fällige Forderung mittels Einziehungsauftrag von Alfred Hubers Bankkonto abbuchen. Die erste Rechnung wird demnach Ende Jänner gestellt!

Buchung zum Jahresabschluss 2X01:

(2) sonstige Forderungen	€ 600	(4) Erlöse aus Lieferungen und Leistungen	€ 500
		(3) noch nicht verrechnete Umsatzsteuer	€ 100

Buchung bei Bezahlung (31.01. des Folgejahres):

(2) Zahlungsmittelkonto	€ 1.200	(4) Erlöse aus Lieferungen und Leistungen	€ 500
(3) noch nicht verrechnete Umsatzsteuer	€ 100	(3) Umsatzsteuer	€ 200
		(2) sonstige Forderungen	€ 600

9.2.3. Sonderfall Disagio

Einen Sonderfall stellt im Rahmen der Rechnungsabgrenzungsposten das Disagio dar, das immer dann vorliegt, wenn der Ausgabebetrag unter dem Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit liegt. Wenn beispielsweise ein Unternehmen eine Anleihe mit einem Nominalwert von € 10.000.000 zu einem Kurswert von 98 % begibt, würde dies einerseits dazu führen, dass das Unternehmen gemäß den Bestimmungen des UGB dazu verpflichtet ist, den Schuldbetrag zu jenem Wert in die Bilanz aufzunehmen, wie er zurückzubezahlen ist, d.h. mit € 10.000.000. Umgekehrt würde das Unternehmen jedoch nur € 9.800.000 bekommen. Bezüglich der verbleibenden € 200.000 muss beachtet werden, dass diese im Gegensatz zu herkömmlichen aktiven Rechnungsabgrenzungspositionen nicht sofort, sondern erst am Ende der Laufzeit bezahlt werden müssen.

Als **Disagio** wird der Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabebetrag und dem Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit oder Anleihe bezeichnet.

Dem Disagio kommen zwei wirtschaftliche Funktionen zu:

- Es stellt einerseits ein pauschales Entgelt für die Kapitalgewährung dar, das von der zeitlichen Entwicklung unabhängig ist.
- Andererseits beinhaltet es einen im Zeitpunkt der Auszahlung bereits fälligen Zinsaufwand.

Unternehmensrechtlich bestand bis zum Inkrafttreten des RÄG 2014 für das Disagio ein Aktivierungswahlrecht. Mit dem RÄG 2014 wurde dieses Wahlrecht aufgehoben und eine Aktivierungspflicht für das Disagio eingeführt, womit die UGB-Regelung (§ 198 Abs. 7 UGB) an die steuerrechtlichen Vorschriften angeglichen wurde. Der Unterschiedsbetrag ist demnach zu aktivieren und planmäßig über die Laufzeit der Verbindlichkeit abzuschreiben. Die Abschreibung kann linear oder degressiv (entsprechend der anteiligen Zinsen bzw. mit der Effektivzinsmethode) erfolgen.

Exkurs

Bis zum 31.12.2015 bestand beim Disagio unternehmensrechtlich ein Bilanzierungswahlrecht. Es wurde unternehmensrechtlich entweder als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen und dann gesondert ausgewiesen oder sofort als Aufwand geltend gemacht. Dementsprechend lagen für den Bilanzierenden in Abhängigkeit vom gewünschten Ergebnisausweis zwei Möglichkeiten vor:

- Bei Gewinnmaximierung: Aktivierung des Unterschiedsbetrags unter den Rechnungsabgrenzungsposten.
- Bei Gewinnminimierung: aufwandswirksame Verbuchung.

Die Neuregelung des RÄG 2014 betrifft sämtliche Disagios, die nach dem 31. Dezember 2015 entstehen. Disagios, die vor dem Inkrafttreten des RÄG 2014 entstanden sind und nicht aktiviert wurden, müssen nicht nachträglich aktiviert werden.

Steuerrechtlich ist das Disagio gemäß § 6 Z. 3 EStG zu aktivieren und auf die Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen. Die Abschreibung kann entweder gleichmäßig (linear) oder degressiv erfolgen.

Beispiel zum Disagio

Die Intertech AG hat im Geschäftsjahr zur Erweiterung der Kapazität ein neues Werk gekauft. Zur Finanzierung dieses Projekts wurde am 02.01. ein Darlehen in der Höhe von € 2.000.000 aufgenommen:

Zinsen:	6 %
Auszahlungsbetrag:	92 %
Laufzeit:	5 Jahre

Wie ist dieser Geschäftsfall unternehmens- und steuerrechtlich zu bilanzieren? Unter welcher Position des unternehmensrechtlichen Gliederungsschemas erfolgt die Bilanzierung?

Lösung

Disagio: 8 % von € 2.000.000, das sind € 160.000. Aktivierungspflicht gemäß § 198 Abs. 7 UGB. § 6 Z. 3 EStG sieht ebenfalls eine Aktivierungspflicht und Verteilung auf die Laufzeit der Verbindlichkeit (auf Monate genau) vor.

Aktivierung:

(2) Zahlungsmittelkonto	€ 1.840.000	(3) Verbindlichkeiten	€ 2.000.000
(2) Disagio	€ 160.000		

Abschreibung:

(8) Abschreibung Disagio	€ 32.000	(2) Disagio	€ 32.000
--------------------------	----------	-------------	----------

Ausweis unter den Rechnungsabgrenzungsposten gemäß § 224 Abs. 2 C. UGB

Exkurs

Während im Rahmen der **externen Unternehmensrechnung** nur Abgrenzungen von Aufwendungen vorgenommen werden, die mindestens **zwei verschiedene Geschäftsperioden** betreffen, ist bei der **Kostenrechnung** auch eine **unterjährige Aufwandsglättung** üblich, um laufende Schwankungen bei der Kalkulation oder bei Abweichungsermittlungen im Zuge der Kostenstellenkontrolle zu verhindern. So ist es beispielsweise durchaus gebräuchlich, Urlaubs- und Weihnachtsgeld ebenso wie Nichtleistungslöhne (z.B. bezahlte Urlaubszeit) auf die gesamte Geschäftsperiode gleichmäßig zu verteilen.

9.3. Abgrenzungspositionen der Passivseite

9.3.1. Passive transitorische Rechnungsabgrenzungen

Passive transitorische Rechnungsabgrenzungsposten (fremde Vorauszahlungen) ergeben sich, wenn Erträge erst in der Folgeperiode erfolgswirksam werden, aber bereits im Abschlussjahr zu Einnahmen führen.

Aus § 198 Abs. 6 UGB lässt sich eine eindeutige Verpflichtung zur Bildung von passiven Rechnungsabgrenzungsposten ableiten. **Umsatzsteuerlich** muss beachtet werden, dass die Steuerpflicht bereits mit Ablauf jenes Monats besteht, in dem das Entgelt für die zukünftige Leistung vereinnahmt wurde (§ 19 Abs. 2 Z. 1 UStG).

Bei der Verbuchung von passiven Rechnungsabgrenzungen wird zunächst (während der laufenden Periode) der Ertrag in voller Höhe verbucht, zu Jahresende ist jedoch jener Teil abzugrenzen, der das Folgejahr betrifft.

Beispiel zu passiven Rechnungsabgrenzungen

Ein Unternehmer vermietet Geschäftsräume und kassiert dafür am 01.12. eine Jahresmiete in Höhe von € 14.400 (inkl. 20 % USt). Welche Buchungen sind für diesen Geschäftsfall notwendig?

Buchung bei Zahlungseingang am 01.12.:

(2) Zahlungsmittelkonto	€ 14.400	(4) Mietertrag	€ 12.000
		(3) Umsatzsteuer	€ 2.400

Am **Bilanzstichtag** wird aus dem gesamten Ertrag jener Teil abgegrenzt, der periodenfremd ist. In diesem Fall sind $11/12 = € 12.000 / 12 \times 11 = € 11.000$ abzugrenzen:

(4) Mietertrag	€ 11.000	(3) passive Rechnungsabgrenzung	€ 11.000
----------------	----------	---------------------------------	----------

Am Beginn des nächsten Geschäftsjahres muss die passive Rechnungsabgrenzung wieder aufgelöst werden, da der darauf „geparkte“ Ertrag dieser Periode zuzurechnen ist:

(3) passive Rechnungsabgrenzung	€ 11.000	(4) Mietertrag	€ 11.000
---------------------------------	----------	----------------	----------

9.3.2. Passive antizipative Rechnungsabgrenzungen

Passive antizipative Rechnungsabgrenzungsposten (eigene Rückstände) ergeben sich, wenn Aufwendungen bereits im Abschlussjahr erfolgswirksam sind, aber erst in der Folgeperiode zu Ausgaben führen.

Ähnlich wie bereits oben aus der Sichtweise eines Kreditors beschrieben wurde, kann sich auch für das eigene Unternehmen eine Situation ergeben, in der zum Bilanzstichtag bereits Leistungen konsumiert, jedoch noch nicht bezahlt wurden. In diesem Fall wird der Aufwand auf dem entsprechenden Aufwandskonto verbucht und gleichzeitig das Konto „sonstige Verbindlichkeiten“ belastet. Bezüglich Vorsteuerabzug muss beachtet werden, dass dieser erst durchgeführt werden darf, wenn sowohl der Empfang der Leistung erfolgt ist als auch eine Rechnung vorliegt (Rz. 1818 UStR 2000).

Für den Fall, dass noch keine Rechnung gestellt wurde, gleichzeitig der Aufwand jedoch eindeutig dem alten Jahr zuzuordnen ist, muss der gesamte Rückstand entsprechend verbucht werden und die Vorsteuer auf dem Konto „noch nicht abziehbare Vorsteuer“ berücksichtigt werden.

Buchungssätze

Bei Leistungsbeanspruchung:

(5,6,7,8) Aufwandskonto (2) noch nicht abziehbare Vorsteuer	(3) sonstige Verbindlichkeiten
--	--------------------------------

Bei Begleichung der Verbindlichkeit

(3) sonstige Verbindlichkeiten (2) Vorsteuer	(2) Zahlungsmittelkonto (2) noch nicht abziehbare Vorsteuer
---	--

Beispiel zur passiven antizipativen Rechnungsabgrenzung

Der Unternehmer Alfred Huber hat am 01.12.2X01 mit dem Softwarehaus „Best-Support“ einen Vertrag zur Nutzung einer Servicehotline abgeschlossen. Im Vertrag wurde festgelegt, dass pro Monat eine Servicepauschale von € 500 (netto) zu bezahlen ist und das Softwarehaus alle zwei Monate im Nachhinein eine Rechnung stellen darf. Die erste Rechnung wird demnach Ende Jänner gestellt!

Buchung zum Jahresabschluss 2X01:

(7) Aufwendungen für Reparaturen € 500 (2) noch nicht abziehbare Vorsteuer € 100	(3) sonstige Verbindlichkeiten € 600
---	--------------------------------------

Buchung bei Bezahlung (31.01. des Folgejahres):

(3) sonstige Verbindlichkeiten € 600 (7) Aufwendungen für Reparaturen € 500 (2) Vorsteuer € 200	(2) Zahlungsmittelkonto € 1.200 (2) noch nicht abziehbare Vorsteuer € 100
---	--

C. Kontrollfragen

1. Grenzen Sie die Begriffe „Transitorien“ und „Antizipationen“ ab!
2. Wie müssen unternehmensrechtlich geleistete bzw. erhaltene Vorauszahlungen behandelt werden?
3. Welche umsatzsteuerrechtliche Regelung gibt es zu den geleisteten bzw. erhaltenen Vorauszahlungen?
4. Wie erfolgt die Verbuchung von fremden Rückständen für bereits erbrachte Leistungen?
5. Wie würden Sie Geschäftsfälle im Rahmen der Abschlussbuchungen behandeln, bei denen eine rechtlich bindende Leistungsvereinbarung besteht, jedoch zum Bilanzstichtag weder eine Leistung noch eine Zahlung erfolgt ist?
6. Grenzen Sie die Begriffe aktive und passive Rechnungsabgrenzung voneinander ab!
7. Welche unternehmens- und steuerrechtlichen Vorschriften gelten für das Disagio?
8. Welche Funktionen kommen dem Disagio zu?
9. Erklären Sie den Unterschied zwischen passiven Rechnungsabgrenzungen und Rückstellungen!
10. Skizzieren Sie die umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen für Rechnungsabgrenzungen!

D. Beispiele

Beispiel 9.1 Ausweis in der Bilanz

Geben Sie an um welche Art von Rechnungsabgrenzungsposten es sich bei den folgenden Geschäftsvorfällen handelt und unter welcher Position und mit welchem Wert diese in der Bilanz der Stern AG zum 31.12.2X01 auszuweisen sind! Nehmen Sie etwaige Abschlussbuchungen für das Jahr 2X01 vor!

- Die Stern AG bezahlt die Versicherung für die Monate Oktober bis März (€ 72.000 netto) am 01.10.2X01.
- Am 01.04. erhält die Stern AG Zinszahlungen (€ 60.000 netto) für ein gewährtes Darlehen für ein Jahr im Voraus.
- Die Stern AG verpachtet ein Betriebsgebäude für den Zeitraum 01.12.2X01 – 31.05.2X02 um € 30.000 (netto). Als Zahlungsmodalität wurde vereinbart, dass die Rechnung erst am Ende der Laufzeit gestellt wird!

Lösung

Aufgabe a

Ausgabe 2X01; Aufwand zur Hälfte in 2X01, zur Hälfte in 2X02 (eigene Vorauszahlung); Bildung eines aktiven transitorischen Rechnungsabgrenzungspostens in Höhe von € 36.000 (= € 72.000 / 2)

Ausweis unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten – Abschlussbuchung (zum 31.12.):

(2) aktive Rechnungsabgrenzung	€ 36.000	(7) Versicherungsaufwand	€ 36.000
--------------------------------	----------	--------------------------	----------

Aufgabe b

Einnahme 2X01; Ertrag zu 3/4 in 2X01, zu 1/4 in 2X02 (fremde Vorauszahlung); Bildung eines passiven transitorischen Rechnungsabgrenzungspostens in Höhe von € 15.000 (= € 60.000 / 4)

Ausweis unter den passiven Rechnungsabgrenzungsposten – Abschlussbuchung (zum 31.12.):

(8) Zinsertrag	€ 15.000	(3) passive Rechnungsabgrenzung	€ 15.000
----------------	----------	---------------------------------	----------

Aufgabe c

Ertrag zu 1/6 in 2X01, zu 5/6 in 2X02; Einnahme 2X02 (fremder Rückstand); aktiver antizipativer Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von € 6.000 (= € 30.000 / 6 × 1,2)

(2) sonstige Forderungen	€ 6.000	(4) Pächtertrag	€ 5.000
		(3) noch nicht verrechnete Umsatzsteuer	€ 1.000

Beispiel 9.2 Rechnungsabgrenzungsposten

Der Unternehmer Kurt Staudacher entscheidet sich, für sein Unternehmen ein besonders lukratives Versicherungsangebot anzunehmen, welches bei sofortiger Bezahlung einer Zweijahresversicherungsprämie einen Rabatt von 30 % beinhaltet. Die Versicherungsprämie ist am 01.09.2X01 in Höhe von € 12.000 fällig. Die Versicherungslaufzeit geht von 01.09.2X01 bis 30.08.2X03.

Nehmen Sie alle unternehmens- und steuerrechtlichen Buchungen vor!

Lösung

Buchung Versicherungsprämie am 01.09.2X01:

(7) Versicherungsaufwand	€ 12.000	(2) Zahlungsmittelkonto	€ 12.000
--------------------------	----------	-------------------------	----------

Versicherungen sind gemäß § 6 Abs. 1 Z. 9c UStG unecht umsatzsteuerbefreit, daher wird bei Versicherungsprämien keine Umsatzsteuer verrechnet.

Abschlussbuchung am 31.12.2X01:

(2) aktive Rechnungsabgrenzung	€ 10.000	(7) Versicherungsaufwand	€ 10.000
--------------------------------	----------	--------------------------	----------

Die Versicherungsprämie in Höhe von € 12.000 umfasst einen 24-monatigen Versicherungsschutz. In der laufenden Periode wurden jedoch nur 4 Monate in Anspruch genommen, daher müssen € 10.000 abgegrenzt werden.

Eröffnungsbuchung im Jänner 2X02:

(7) Versicherungsaufwand	€ 6.000	(2) aktive Rechnungsabgrenzung	€ 6.000
--------------------------	---------	--------------------------------	---------

Nachdem dieser Periode die Hälfte der ursprünglich bezahlten Prämie zuzurechnen ist, werden € 6.000 der aktiven Rechnungsabgrenzung aufgelöst und als Versicherungsaufwand verbucht. Am Rechnungsabgrenzungskonto bleiben demnach € 4.000 stehen.

Eröffnungsbuchung im Jänner 2X03:

(7) Versicherungsaufwand	€ 4.000	(2) aktive Rechnungsabgrenzung	€ 4.000
--------------------------	---------	--------------------------------	---------

Im Jahr 2X03 läuft die Versicherung noch bis einschließlich August, wodurch ein zurechenbarer Aufwand in Höhe von € 4.000 entsteht.

E. Literaturhinweise

Kommentare und Nachschlagewerke

Dokalik/Hirschler, RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts, SWK-Spezial, Wien 2015, 28–29; *Nowotny/Tichy*, § 198, in: Straube (Hrsg.), HGB, 2. Aufl., Wien 2000, Rz. 72–92; *Schiebel*, § 198, in: Zib/Dellinger (Hrsg.), Großkommentar UGB, Band III – Teil 1, Wien 2015, Rz. 49–73; *Sopp/Grünberger*, § 224, in: Zib/Dellinger (Hrsg.), Großkommentar UGB, Band III – Teil 1, Wien 2015, Rz. 162–166, 285.

Monographien

Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 9. Aufl., Wien 2015, 278–279, 467–482; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Bd. 1, 11. Aufl., Wien 2013, 95, 100, 140; *Egger/Samer/Bertl*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Bd. 1, 15. Aufl., Wien 2015, 290–296, 415, 435–437; *Grünberger*, Praxis der Bilanzierung 2015/2016, 13. Aufl., Wien 2015, 18–19; *Lechner/Egger/Schauer*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 26. Aufl., Wien 2013, 696–697; *Wagenhofer*, Bilanzierung & Bilanzanalyse, 12. Aufl., Wien 2015, 108–109, 121–122.

Praxishandbücher

Denk/Krainer/Reisner/Sixl/Wagner/Brein, Bilanzierung 2015, Graz/Wien 2014, 117–119; *Kaltenegger/Karel/Koitz/Pfeiffer/Reinweber/Seiser/Spanring*, Bilanzbuchhalter Jahrbuch 2016, St. Georgen 2015, 122–124.

Sammelwerke

Achatz/Kofler, Die Abzinsung von Rechnungsabgrenzungsposten in Handels- und Steuerbilanz, in: Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg.), Erfolgsabgrenzung in Handels- und Steuerbilanz, Wien 2001, 185–220; *Bertl*, Passive Rechnungsabgrenzungsposten in Handels- und Steuerbilanz, in: Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg.), Erfolgsabgrenzung in Handels- und Steuerbilanz, Wien 2001, 139–159; *Dokalik/Kerschbaumer/Buchberger*, Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, in: IWP (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2015, Wien 2015, 245–266; *Egger*, Aktive Rechnungsabgrenzungsposten in Handels- und Steuerbilanz, in: Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg.), Erfolgsabgrenzung in Handels- und Steuerbilanz, Wien 2001, 12–137; *Taucher*, Rechnungsabgrenzungen – Vorauszahlungen, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GS Gassner, Wien 2005, 149–189.

Ausgewählte Artikel aus Zeitschriften

Bertl/Fraberger, Rechnungsabgrenzungsposten, in: RWZ 1995, 127–128; *Bertl/Fraberger*, Rechnungsabgrenzungen, in: RWZ 1999, 18–21; *Bertl/Hirschler*, Die „bestimmte“ Zeit bei passiven Rechnungsabgrenzungen, in: RWZ 1994, 373–374; *Bertl/Hirschler*, Zwei praktische Fälle zur Rechnungsabgrenzung, in: RWZ 1996, 205–207; *Bertl/Hirschler*, Kreditbearbeitungsgebühren – sofortiger Aufwand oder aktive Rechnungsabgrenzung, in: RWZ 2012, 3–4; *Margreiter*, Rechnungsabgrenzungsposten – Einige Hinweise zum Bilanzsteuerrecht, in: FJ 1995, 235–242; *Mayr*, § 4 Abs 1 EStG: Rechnungsabgrenzung nach Wahl?, in: RdW 2001, 240–242; *Petutschnig/Schallmeiner*, Begutachtungsentwurf des RÄG 2014 – Neuerungen für den Einzel- und Konzernabschluss nach UGB, in: RWZ 2014, 330–337.