BFH: Keine Passivierung einer Verbindlichkeit bei sog. qualifiziertem Rangrücktritt

Eine Verbindlichkeit, die nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden braucht, kann mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung nicht ausgewiesen werden.

Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, wurde im Streitjahr 1999 durch ihre Alleingesellschafterin, die B-GmbH gehalten. Die B-GmbH schloss mit der Klägerin einen Darlehens- und Rangrücktrittsvertrag, worin sie sich verpflichtete, der Klägerin zur Inangasetzung ihres Geschäftsbetriebs ein entsprechend dem finanziellen Bedarf abrufbares verzinsliches Darlehen zu gewähren. Sicherheiten wurden keine gestellt. In der Darlehensvereinbarung heißt es: „Die Gläubigerin kann die Befriedigung ihrer Gesamtforderung nur aus künftigen Jahresüberschüssen, soweit sie bestehende Verlustvorträge übersteigen, oder ggf. aus einem Liquidationsüberschuss verlangen.“ Zum 31.12.1995 und zum 31.12.1996 war die Klägerin bilanziell überschuldet. Dies änderte sich auch in den folgenden Jahren nicht. Nach einer Außenprüfung kam das Finanzamt unter Bezugnahme auf das Schreiben des BMF vom 18.08.2004 zu der Auffassung, dass die in der Bilanz zum 31.12.1999 enthaltene Verbindlichkeit gegenüber der B-GmbH gewinnwirksam aufzulösen sei. Aufgrund § 5 Abs. 2a EStG sei eine Passivierung dieser Verbindlichkeit in der Steuerbilanz nicht möglich. Der gegen die entsprechend geänderten Steuerbescheide 1999 erhobene Klage gab das FG statt. Das Finanzamt hat Revision eingelegt.

Entscheidung

Das Finanzamt hat zu Recht die streitgegenständlichen Verbindlichkeiten aufgelöst, weil die Klägerin hierdurch gegenwärtig noch nicht belastet ist.

Eine Verbindlichkeit ist zu bilanzieren, wenn der Unternehmer zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet ist, die vom Gläubiger erzwungen werden kann und eine wirtschaftliche Belastung darstellt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22.11.1988). An dieser wirtschaftlichen Belastung fehlt es im Streitfall. Die Darlehen müssen nur aus künftigen Überschüssen, soweit sie bestehende Verlustvorträge übersteigen, oder aus einem Liquidationsüberschuss zurückbezahlt werden.

Gemäß § 5 Abs. 2a EStG sind für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Soweit entsprechende Verpflichtungen passiviert sind, müssen diese zum Schluss des ersten nach dem 31.12.1998 beginnenden Wirtschaftsjahrs aufgelöst werden (§ 52 Abs. 12a EStG 1997).

Soweit in der Literatur die Auffassung vertreten wird, § 5 Abs. 2a EStG 1997 sei für den Fall des Rangrücktritts generell nicht einschlägig, weil bei einem Rangrücktritt die Forderung rechtlich bereits entstanden sei, ist dem nicht zu folgen. Zum einen lässt sich diese Einschränkung dem Wortlaut der Vorschrift nicht entnehmen; dieser umfasst vielmehr unterschiedslos alle Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Gewinne anfallen. Zum andern wäre ein Ausweis der Verbindlichkeit auch nicht gerechtfertigt. Denn der Schuldner ist, solange die Gewinne noch nicht erzielt sind, in seinem gegenwärtigen Vermögen zum Bilanzstichtag noch nicht belastet. Seine Situation gleicht wirtschaftlich der eines Schuldners, dem eine Verbindlichkeit gegen Besserungsschein erlassen wurde (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 29.01.2003). Beide müssen die Verbindlichkeit nur aus künftigen Gewinnen erfüllen.

Die Darlehen sind im Streitfall auch nicht deshalb zu passivieren, weil sie nicht nur aus künftigen Gewinnen, sondern auch aus einem eventuellen Liquidationsüberschuss zu bedienen sind. Denn auch insoweit fehlt es an einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung. Ein Liquidationsüberschuss ist das Vermögen, das im Fall der Liquidation nach

Veräußerung der Wirtschaftsgüter und Begleichung aller (übrigen) Verbindlichkeiten verbleibt (vgl. §§ 70 ff. GmbHG). Zwar betreffen Zahlungspflichten aus einem Liquidationsüberschuss damit bereits auch das gegenwärtige Vermögen; sie belasten das gegenwärtige Vermögen aber noch nicht, da nach dem Grundsatz der Unternehmensfortführung der Liquidationsfall noch nicht berücksichtigt zu werden braucht und die Rücklagen bis zu diesem Zeitpunkt noch in vollem Umfang zur Verlustdeckung und zur Befriedigung der anderen Gläubiger zur Verfügung stehen (BFH-Urteil vom 29.01.2003).

Im Streitfall sind der Klägerin die von ihrer Alleingeschafterin gewährten Darlehen zwar nicht erlassen worden; es wurde vielmehr nur ein Rangrücktritt vereinbart. Eine Rangrücktrittsvereinbarung, nach der eine Verbindlichkeit nur aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss zu bedienen ist, belastet den Schuldner aber nicht stärker, als wäre die Verbindlichkeit gegen entsprechende Besserungsabrede erlassen worden (insoweit anders als Rangrücktrittsvereinbarungen, die auch aus sonstigem Vermögen zu bedienen sind, vgl. BFH-Urteil vom 20.10.2004). Es ist daher gerechtfertigt, diese Verbindlichkeit wie einen Erlass mit Besserungsabrede zu behandeln und die Verbindlichkeit nicht auszuweisen. Unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteht trotz abweichender zivilrechtlicher Gestaltung kein Unterschied zwischen einem Erlass mit Besserungsabrede und der Vereinbarung, dass eine Verbindlichkeit nur aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss bedient werden muss (ähnlich bereits BFH-Urteil vom 29.01.2003).

Unter welchen Voraussetzungen eine Verpflichtung, die nur im Liquidationsfall zu erfüllen ist, in der Steuerbilanz auszuweisen ist, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Denkbar ist, dass die Verbindlichkeit erst dann passiviert werden muss, wenn nach Beginn der Liquidation ohne Berücksichtigung dieser Verpflichtung verteilbares Eigenkapital ausgewiesen werden müsste. Möglich ist auch, eine Verpflichtung zum Ausweis bereits dann anzunehmen, wenn zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags eine Liquidation droht und im Fall der Liquidation mit einem Überschuss zu rechnen ist. Diese Frage kann offenbleiben, weil zum streitigen Bilanzstichtag nicht von der Liquidation der Klägerin auszugehen war, sondern davon, dass die Klägerin ihre unternehmerische Tätigkeit fortführt. Dies war gerade das Ziel, das ihre Gesellschafterin mit der Hingabe der kapitalersetzenden Darlehen verfolgte. Solange aber eine Liquidation nach den am Bilanzstichtag objektiv erkennbaren Umständen nicht unmittelbar droht und überdies für diesen Fall mit einem Liquidationsüberschuss zu rechnen ist, kommt eine Passivierung nicht in Betracht.

Betroffene Norm

§ 5 Abs. 2a i.V.m. § 52 Abs. 12a EStG i.d.F. des StBereinG 1999
Streitjahr 1999

Vorinstanz

[Finanzgericht München](#), Urteil vom 22.10.2010, 7 K 1396/08, EFG 2011, S. 554, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Anmerkung

Mit Urteilen vom 15.04.2015 und 10.08.2016 hat der BFH seine in diesem Urteil vom 30.11.2011 aufgestellten Rechtsprechungsgrundsätze zur Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt aufgestellten Grundsätze bestätigt und detaillierter erläutert.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 30.11.2011, [I R 100/10](#), BStBl II 2012, S. 332

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 10.08.2016, [I R 25/15](#), nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen, siehe [Deloitte-Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 15.04.2015, [I R 44/14](#), BStBl II 2015, S. 769, siehe [Deloitte-Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 18.08.2004, BStBl I 2004, S. 850

BFH, Urteil vom 22.11.1988, VIII R 62/85, BStBl II 1989, S. 359

BFH, Urteil vom 29.01.2003, [I R 50/02](#), BStBl II 2003, S. 768

BFH, Urteil vom 20.10.2004, [I R 11/03](#), BStBl II 2005, S. 581

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.