Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/rechnungslegung/niedersaechsisches-fg-passivierung-einer-verbindlichkeit-trotz-rangruecktrittsvereinbarung.html

13.08.2014

Rechnungslegung

Niedersächsisches FG: Passivierung einer Verbindlichkeit trotz Rangrücktrittsvereinbarung

Mit Urteil vom 15.04.2015 hat der BFH das Urteil des Niedersächsischen FG aufgehoben und entschieden, dass eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, nicht zu passivieren sei. Der aus der Ausbuchung der Verbindlichkeit sich ergebende Gewinn sei durch den Ansatz einer Einlage auszugleichen, vorausgesetzt der Rangrücktritt beruhe auf dem Gesellschaftsverhältnis (Änderung der Rechtsprechung).
BFH, Urteil vom 15.04.2015, I R 44/14, siehe Deloitte Tax-News

---

Niedersächsisches FG:
Eine Verbindlichkeit ist trotz Rangrücktrittsvereinbarung zu passivieren, wenn eine Tilgung aus dem künftigen Bilanzgewinn verlangt werden kann.

Sachverhalt
Die Klägerin, eine GmbH, vereinbarte mit ihrer zu 100% beteiligten Muttergesellschaft M einen Rangrücktritt für ein ihr gewährtes Darlehen. Die M war in der Vereinbarung dergestalt hinter die Forderungen aller übrigen Gläubiger zurückgetreten, dass sie Tilgung und Verzinsung des Darlehens nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder aus einem Liquidationsüberschuss verlangen konnte. Im entsprechenden Jahresabschluss passivierte die GmbH die Darlehensverbindlichkeit gegenüber M in Höhe ihrer Anschaffungskosten.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung der Außenprüfung an, dass die Darlehensverbindlichkeit nach § 5 Abs. 2a EStG in der Steuerbilanz nicht passiviert werden dürfe und gewinnerhöhend aufzulösen sei.

Entscheidung
Das FA habe die Darlehensverbindlichkeit gegenüber der M zu Unrecht gewinnerhöhend aufgelöst. Die GmbH sei zur Passivierung der Verbindlichkeiten verpflichtet und auch § 5 Abs. 2a EStG stehe dem nicht entgegen.

Gemäß § 5 Abs. 2a EStG sind für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, erst dann Verbindlichkeiten oder Rückstellungen anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinn angefallen sind. Wird für eine Verbindlichkeit ein Rangrücktritt vereinbart, nach dem die Forderung des Gläubigers hinter die Forderungen aller anderen Gläubiger zurücktritt und nur aus künftigen Jahresüberschüssen zu erfüllen ist, ist diese grundsätzlich nicht auszuweisen, weil es dem Gläubiger insofern an einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung fehlt.

Im Streitfall knüpfe die Rangrücktrittsvereinbarung an das Entstehen eines künftigen Bilanzgewinns an, welcher ausgehend vom Jahresüberschuss durch einzelne Maßnahmen der bilanziellen Ergebnisverwendung fortentwickelt werde. Damit sei der Bilanzgewinn weiter gefasst als der Gewinnbegriff des § 5 Abs. 2a EStG, der allein aus dem Ergebnis der Geschäftstätigkeit eines Wirtschaftsjahres folge.

Nach Rechtsprechung des BFH (z.B. BFH-Urteil vom 30.11.2011) und Ansicht der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 08.09.2006) ist die Anwendung von § 5 Abs. 2a EStG ausgeschlossen, wenn in der Rangrücktrittsvereinbarung eine Befriedigung aus anderem freien Vermögen vorgesehen ist. Der Begriff des freien Vermögens werde definiert als das die sonstigen Verbindlichkeiten des Schuldners übersteigende Vermögen. Bei einer Kapitalgesellschaft handele es sich um die Differenz zwischen Vermögen und Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen und damit das Eigenkapital (gem. § 266 Abs. 3 A. HGB). Danach spiegele sich das freie Vermögen in den Positionen gezeichnetes Kapital, Kapital- bzw. Gewinnrücklage, Gewinnvortrag und Jahresüberschuss wider, die sich im Rahmen der Ergebnisverwendung als Bilanzgewinn ausweisen ließen.

Nach der Formulierung der Rangrücktrittsvereinbarung im Streitfall sei damit auch eine Tilgung aus dem freien Vermögen möglich. Die wirtschaftliche Belastung des Vermögens der GmbH entfalle nicht allein dadurch, dass die GmbH die Verbindlichkeiten mangels ausreichenden Vermögens nicht oder nur teilweise zurückzahlen kann. Es sei ausreichend, dass das Vermögen aufgrund der geschlossenen Rangrücktrittsvereinbarung weiterhin wirtschaftlich belastet ist. § 5 Abs. 2a EStG stehe daher einer Passivierung nicht entgegen.

Es komme nicht darauf an, dass die Erfüllung der Verbindlichkeit auch aus einem Liquidationsüberschuss verlangt werden könne und diese Zahlungsverpflichtung das Vermögen der GmbH gegenwärtig wirtschaftlich nicht belaste (vgl.BFH-Urteil vom 30.11.2011).

Betroffene Norm
§ 5 Abs. 2a EStG
Streitjahr 2005

Fundstellen
BFH, Urteil vom 15.04.2015, I R 44/14; siehe Deloitte Tax-News
Niedersächsisches FG, Urteil vom 12.06.2014, 6 K 324/12

Weitere Fundstellen
BFH, Urteil vom 30.11.2011, I R 100/10, siehe Deloitte Tax-News
BMF, Schreiben vom 08.09.2006, BStBl I 2006, 497

Englische Zusammenfassung

www.deloitte-tax-news.de

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.