

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 30.11.2011, I R 100/10

Keine Passivierung bei sog. qualifiziertem Rangrücktritt - Bilanzierung von Verbindlichkeiten - Gesellschafterdarlehen als Eigenkapital

Leitsätze

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

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19. Juli 1995 gegründet. Das Stammkapital betrug 100.000 DM und wurde im Streitjahr 1999 durch ihre Alleingesellschafterin, die B-GmbH gehalten. Die finanzielle Ausstattung der Klägerin war unzureichend. Die B-GmbH schloss mit der Klägerin am 18. September 1995 einen Darlehens- und Rangrücktrittsvertrag, worin sie sich verpflichtete, der Klägerin zur Ingangsetzung ihres Geschäftsbetriebs ein entsprechend dem finanziellen Bedarf abrufbares verzinsliches Darlehen mit einem Kreditrahmen von bis zu 15 Mio. DM zu gewähren. Sicherheiten wurden keine gestellt. Das Darlehen war von jeder der Parteien jederzeit kündbar.
- 2 § 3 der Vereinbarung lautet: "Im Falle des Eintritts einer Überschuldung der Schuldnerin tritt die sich aus dem jeweiligen Saldo des Darlehens-Verrechnungskontos ergebende Forderung der Gläubigerin automatisch in Höhe des Betrags der Überschuldung im Rang hinter die Forderungen aller übrigen Gläubiger zurück."
- 3 § 4 lautet:
"Solange die Schuldnerin überschuldet ist, ist der Gläubigerin untersagt, über ihre Darlehensforderung zu verfügen, insbesondere sie abzutreten oder zu verwenden. Das Abtretungsverbot gilt nicht für den Fall der Veräußerung der von der Gläubigerin gehaltenen Geschäftsanteile an der Schuldnerin. Die Gläubigerin kann die Befriedigung ihrer Gesamtforderung nur aus künftigen Jahresüberschüssen, soweit sie bestehende Verlustvorträge übersteigen, oder ggf. aus einem Liquidationsüberschuss verlangen."
- 4 Mit Vertrag vom 1. Juni 1996 räumte die B-GmbH der Klägerin ein weiteres Darlehen mit einem Kreditrahmen von 4 Mio. DM ein. Die zitierten Vereinbarungen sind wortgleich im Vertrag enthalten.
- 5 Zum 31. Dezember 1995 und zum 31. Dezember 1996 war die Klägerin bilanziell überschuldet. Dies änderte sich auch in den folgenden Jahren nicht.
- 6 Nach einer Außenprüfung kam der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt –FA–) unter Bezugnahme auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 18. August 2004 (BStBl I 2004, 850) zu der Auffassung, dass die in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 enthaltene Verbindlichkeit gegenüber der B-GmbH in Höhe von 16.370.933,08 DM zum 31. Dezember 1999 gewinnwirksam aufzulösen sei. Aufgrund § 5 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1997 i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 –StBereinG 1999– (EStG 1997) sei eine Passivierung dieser Verbindlichkeit in der Steuerbilanz nicht möglich.
- 7 Der gegen die entsprechend geänderten Steuerbescheide 1999 erhobenen Klage gab das Finanzgericht München mit Urteil vom 22. Oktober 2010 7 K 1396/08, veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 554, statt.
- 8 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Abweisung der Klage. Das FA hat zu Recht die streitgegenständlichen Verbindlichkeiten aufgelöst, weil die Klägerin hierdurch gegenwärtig noch nicht belastet ist.

- 11 1. Nach § 247 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind handelsrechtlich und damit nach § 5 Abs. 1 EStG 1997 auch steuerrechtlich Verbindlichkeiten zu passivieren. Gleiches gilt gemäß § 249 Abs. 1 HGB für die Bilanzierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 12. Dezember 1991 IV R 28/91, BFHE 167, 334, BStBl II 1992, 600). 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 (BFH-Urteil vom 22. November 1988 VIII R 62/85, BFHE 155, 322, BStBl II 1989, 359; Senatsurteile vom 12. Dezember 1990 I R 153/86, BFHE 163, 146, BStBl II 1991, 479; vom 11. April 1990 I R 63/86, BFHE 160, 323; vom 20. Januar 1993 I R 115/91, BFHE 170, 234, BStBl II 1993, 373).
- 12 2. 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.
- 13 a) Soweit die Befriedigung der Verbindlichkeit auf künftige Überschüsse beschränkt ist, kann für das Fehlen einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung auf den § 5 Abs. 2a EStG 1997 zugrunde liegenden Gedanken zurückgegriffen werden.
- 14 aa) Gemäß § 5 Abs. 2a EStG 1997 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. Dezember 1998 beginnenden Wirtschaftsjahrs aufgelöst werden (§ 52 Abs. 12a EStG 1997).
- 15 bb) Schon vor Einführung des § 5 Abs. 2a EStG 1997 ging die Rechtsprechung im Einklang mit dem Handelsrecht davon aus, dass bestimmte gewinnabhängige Verpflichtungen vor Erzielung des Gewinns, aus dem sie zu bedienen sind, noch keine wirtschaftliche Last darstellen und demgemäß nicht zu passivieren sind, weil sie nicht aus dem zum Stichtag vorhandenen Vermögen bedient werden müssen (BFH-Urteile vom 20. September 1995 X R 225/93, BFHE 178, 434, BStBl II 1997, 320, unter 2.c; vom 18. Juni 1980 I R 72/76, BFHE 131, 303, BStBl II 1980, 741; vom 19. Februar 1981 IV R 112/78, BFHE 133, 368, BStBl II 1981, 654).
- 16 cc) Anlass für die Einführung des § 5 Abs. 2a EStG 1997 waren BFH-Urteile, nach denen der Grundsatz, dass gewinn- oder erlösabhängige Verbindlichkeiten nicht zu passivieren sind, nur greifen soll, wenn die Pflicht zur Erfüllung der Verbindlichkeit von der Gesamtgewinnsituation des Unternehmens abhängt, nicht dagegen, wenn die Abhängigkeit nur von einzelnen Geschäften besteht (BFH-Urteile in BFHE 178, 434, BStBl II 1997, 320; vom 3. Juli 1997 IV R 49/96, BFHE 183, 513, BStBl II 1998, 244; vom 17. Dezember 1998 IV R 21/97, BFHE 187, 552, BStBl II 2000, 116; vom 4. Februar 1999 IV R 54/97, BFHE 187, 418, BStBl II 2000, 139). Ziel des § 5 Abs. 2a EStG 1997 ist es, auch für diese Verbindlichkeiten ein Passivierungsverbot festzuschreiben (BTDrucks 14/2070, S. 17).
- 17 dd) Eine Verbindlichkeit unter Vereinbarung eines Rangrücktritts dergestalt, dass die Forderung des Gläubigers hinter die Forderungen aller übrigen Gläubiger zurücktritt und nur aus künftigen Jahresüberschüssen zu erfüllen ist, ist gemäß § 5 Abs. 2a EStG 1997 nicht auszuweisen (gl.A. Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 920 "Rangrücktritt" a.E.; Neumann, Der GmbH-Steuer-Berater –GmbH-StB– 2009, 192, 194; Lang, Deutsche Steuer-Zeitung 2006, 789; BMF-Schreiben vom 8. September 2006, BStBl I 2006, 497; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 30. Aufl., § 5 Rz 315; ders., Betriebs-Berater –BB– 2007, 30, 37; Tiedchen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rz 485 "Besserungsvereinbarung"). 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 (Hölzle, GmbH-Rundschau –GmbHR– 2005, 852, 858; Suchanek/Hagedorn, Finanz-Rundschau –FR– 2004, 455; Watermeyer, GmbH-StB 2004, 369, 372), 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 Senatsurteil vom 29. Januar 2003 I R 50/02, BFHE 202, 74, BStBl II 2003, 768): Beide müssen die Verbindlichkeit nur aus künftigen Gewinnen erfüllen.
- 18 b) 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.
- 19 aa) Erlässt ein Gläubiger eine Verbindlichkeit mit der Maßgabe, dass die Forderung wieder aufleben soll, wenn künftige Jahresüberschüsse oder ein Liquidationsüberschuss erzielt werden, ist die durch einen solchen Besserungsschein begründete Leistungspflicht beim Schuldner zunächst nicht als Verbindlichkeit zu passivieren. Die Verpflichtung stellt noch keine wirtschaftliche Last dar. Dies gilt nicht nur insoweit, als die Verbindlichkeit aus künftigen Gewinnen bedient werden muss, sondern auch hinsichtlich der Verpflichtung zur Zahlung aus einem Liquidationsüberschuss. Ein Liquidationsüberschuss ist das Vermögen, das im Fall der Liquidation nach Veräußerung der Wirtschaftsgüter und Begleichung aller (übrigen) Verbindlichkeiten verbleibt (vgl. §§ 70 ff. des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung). 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 (vgl. hierzu Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl.,

§ 252 HGB Rz 24) 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 (Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O., § 246 HGB Rz 150, 152; Senatsurteil in BFHE 202, 74, BStBl II 2003, 768, m.w.N.; Schulze-Osterloh, Die Wirtschaftsprüfung –WPG– 1996, 97; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., § 4 V S. 109 f.; Gahlen, BB 2009, 2079; Groh, BB 1993, 1882).

- 20 bb) Im Streitfall sind der Klägerin die von ihrer Alleingeschäftlerin 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. Senatsurteile vom 20. Oktober 2004 I R 11/03, BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581; vom 16. Mai 2007 I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252; BFH-Urteile vom 30. März 1993 IV R 57/91, BFHE 170, 449, BStBl II 1993, 502; vom 10. November 2005 IV R 13/04, BFHE 211, 294, BStBl II 2006, 618; vom 14. Januar 2010 IV R 13/06, BFH/NV 2010, 1483). Es ist daher gerechtfertigt, diese Verbindlichkeit wie einen Erlass mit Besserungsabrede zu behandeln und die Verbindlichkeit nicht auszuweisen (Schulze-Osterloh, WPg 1996, 97; Knobbe-Keuk, a.a.O., § 4 V S. 108 und Fn 257; dies. Steuer und Wirtschaft 1991, 306; Hofbauer/Kupsch, Bonner Handbuch Rechnungslegung, § 246 Rz 61; Siegel, FR 1981, 134, 137; Priester, Der Betrieb –DB– 1977, 2429; Glade, Praxishandbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 2. Aufl., § 266 HGB Rz 758; Lang in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Kommentar zum KStG und EStG, § 8 Abs. 3 KStG nF, Rz 1126; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 315; ders. BB 2007, 30, 37; Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 920 "Rangrücktritt" und 761a; BMF-Schreiben vom 8. September 2006, BStBl I 2006, 497; Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O., § 246 HGB Rz 142: Ausweis vertretbar; a.A. z.B. Kozikowski/Schubert, in Beck Bil-Komm., 8. Aufl., § 247 Rz 232; s. aber Rz 238 a.E.; Uhländer, BB 2005, 70; Schildknecht, Deutsches Steuerrecht –DStR–, 2005, 181; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/ UmwStG, Freiburg 2011, § 8 KStG Rz 149e, m.w.N.; Watermeyer, GmbHR 2006, 240; Groh, DB 2006, 1286). 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 Senatsurteil in BFHE 202, 74, BStBl II 2003, 768).
- 21 cc) 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 (Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O., § 246 HGB Rz 150, zum Erlass mit Besserungsabrede). 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.
- 22 3. Die Darlehen sind nicht als Einlagen zu beurteilen.
- 23 Unterliegt die Rückzahlung von Gesellschafterdarlehen denselben Voraussetzungen wie die Rückzahlung von Eigenkapital, dann entsteht für den Schuldner Eigenkapital und die Verbindlichkeit ist auszubuchen (gl.A. Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 920 "Rangrücktritt" a.E., Rz 1122). Ob die Darlehen dann als Eigenkapital auszuweisen wären, wenn sie nur aus einem künftigen Liquidationsüberschuss zurückzuzahlen wären, kann offenbleiben (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs –BGH– vom 8. Januar 2001 II ZR 88/99, BGHZ 146, 264; Goette, DStR 2001, 179; vgl. auch BGH-Urteil vom 21. März 1988 II ZR 238/87, BGHZ 104, 33, 40; Berg/Schmich, GmbHR-Kommentar zum Senatsurteil in BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581, juris). Denn es ist jedenfalls deshalb nicht von Einlagen auszugehen, weil die Darlehen auch aus künftigen Gewinnen zu tilgen sind und ihnen daher nicht die Funktion von zusätzlichem Eigenkapital zukommt (a.A. Knobbe-Keuk, a.a.O., § 4 V S. 109).