

Urteil vom 19. August 2020, XI R 32/18

Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt

ECLI:DE:BFH:2020:U.190820.XIR32.18.0

BFH XI. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 1 , EStG § 5 Abs 1 S 1 , EStG § 5 Abs 2a , KStG § 8 Abs 1 S 1 , HGB § 246 Abs 1 S 3 , HGB § 247 Abs 1 , HGB § 253 Abs 1 S 2 , HGB § 266 Abs 3 , EStG VZ 2008 , KStG VZ 2008 , BGB § 311 , BGB § 812 Abs 1 S 1

vorgehend FG Münster, 13. September 2018, Az: 10 K 504/15 K,G,F

Leitsätze

Eine Rangrücktrittserklärung, die die Erfüllung der Verpflichtung nicht nur aus zukünftigen Gewinnen und Einnahmen, sondern auch aus "sonstigem freiem Vermögen" vorsieht, löst selbst dann weder handels- noch steuerbilanziell ein Passivierungsverbot aus, wenn der Schuldner aufgrund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit aus der Sicht des Bilanzstichtages nicht in der Lage ist, freies Vermögen zu schaffen, und eine tatsächliche Belastung des Schuldnervermögens voraussichtlich nicht eintreten wird.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13.09.2018 - 10 K 504/15 K,G,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Das Rubrum des Urteils des Finanzgerichts Münster vom 13.09.2018 - 10 K 504/15 K,G,F wird dahingehend berichtigt, dass die "... GmbH, X Straße ..., Z" Klägerin des Rechtsstreits ist.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die konzernangehörige Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, hatte ihre operative Geschäftstätigkeit mindestens seit dem Jahr 2006 mit Ausnahme der Anmietung und Weitervermietung ihres Betriebsgeländes eingestellt und diese nach eigenen Angaben erst im Jahr 2017 wieder aufgenommen. Alleingesellschafterin ist die ... GmbH (B). Die Klägerin, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, hatte im Jahr 2008 (Streitjahr) ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.10. bis 30.09. Im Verlauf des erstinstanzlichen Verfahrens firmierte die Klägerin um und verlegte ihren Sitz von Y nach Z.

- 2 Das Aktivvermögen der Klägerin zu den Bilanzstichtagen 30.09.2008, 30.09.2009, 31.12.2009 und 31.12.2010 bestand aus einer (Dritt-)Forderung, die durch eine Grundschuld besichert war, sowie aus dem Kassen- und Bankbestand.
- 3 Am 21.09.2007 verzichtete B gegenüber der Klägerin, die zu diesem Zeitpunkt eine bilanzielle Überschuldung in Höhe von ... € aufwies, auf Forderungen in Höhe von ... € und gab zugleich eine Rangrücktrittserklärung ab:
"Zur Abwendung der Überschuldung bei Ihrer Gesellschaft werden wir mit unseren Forderungen aus gewährten Tagesgeldern und laufenden Kontokorrent bis zu einer Höhe von maximal ... € hinter die Forderungen aller anderen gegenwärtigen und zukünftigen Gläubiger, die eine solche Rangrücktrittserklärung nicht abgegeben haben, in der Weise zurücktreten, dass die Forderungen nur aus sonst entstehenden Jahresüberschüssen, einem Liquidationsüberschuss oder aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übersteigenden freien Vermögen zu bedienen sind. Diese Erklärung erlischt automatisch mit dem Zeitpunkt, zu dem der Tatbestand der Überschuldung aufgehoben ist, oder eine andere Gesellschaft die Forderungen übernimmt und darauf ihrerseits einen entsprechenden Rangrücktritt erklärt."
- 4 Am 26.09.2008 verzichtete B gegenüber der Klägerin erneut auf einen Teil der Forderungen (nunmehr: ... €). Die Klägerin buchte die Forderungen, auf die B verzichtet hatte, jeweils gewinnerhöhend aus.
- 5 Nach einer Außenprüfung gingen die Prüfer davon aus, dass aufgrund der fehlenden operativen Geschäftstätigkeit sowie der --mit Ausnahme der besicherten Forderung (ca. ... €)-- Vermögenslosigkeit der Klägerin mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mit einer Rückzahlung der Verbindlichkeiten gegenüber B zu rechnen sei. Die Klägerin sei durch die bestehende Verpflichtung wirtschaftlich nicht belastet. Die Prüfer schlugen vor, die Verbindlichkeiten gegenüber B zum 30.09.2008 bis auf einen Betrag in Höhe des freien Vermögens, das sie auf ... € schätzten, in Höhe von ... € gewinnerhöhend aufzulösen. Eine verdeckte Einlage sei mit ... € zu bewerten.
- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) schloss sich den Prüfungsfeststellungen an und erließ unter dem 11.07.2014, 22.07.2014 bzw. 29.07.2014 Änderungsbescheide zur Körperschaftsteuer 2008, gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008, gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeerlustes auf den 31.12.2008 sowie zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2008.
- 7 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 21.01.2015) gab das Finanzgericht (FG) Münster der Klage mit Urteil vom 13.09.2018 - 10 K 504/15 K,G,F, das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 2010 veröffentlicht ist, statt.
- 8 Bei Rangrücktrittsvereinbarungen, bei denen die Schulden auch aus dem sonstigen freien Vermögen zu bedienen seien, entfalle die aktuelle wirtschaftliche Belastung des Schuldners nicht. Die betreffenden Verbindlichkeiten seien zu passivieren; das Passivierungsverbot i.S. des § 5 Abs. 2a des

Einkommensteuergesetzes (EStG) greife in diesen Fällen nicht ein. Auf das wirtschaftliche Unvermögen des Schuldners komme es nicht an.

- 9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Auch wenn die Klägerin nach der Rangrücktrittserklärung verpflichtet gewesen sei, "die Verbindlichkeiten aus freiem Vermögen" zu tilgen, sei diese Verpflichtung angesichts der wirtschaftlichen Lage der Klägerin ohne wirtschaftlichen Gehalt und laufe leer; der Verweis auf das freie Vermögen sei --wie es auch in der Literatur vertreten werde (Weber-Grellet, Betriebs-Berater --BB-- 2015, 2667)-- sinnlos und widersprüchlich. Es habe zum Bilanzstichtag 30.09.2008 außerdem nicht festgestanden, ob --wie es das FG rein hypothetisch für möglich gehalten habe-- B künftig eine Einlage leisten werde. Jedenfalls stelle die Möglichkeit, künftig entstehendes freies Vermögen zur Tilgung von Verbindlichkeiten verwenden zu müssen, keine gegenwärtige wirtschaftliche Belastung dar. Es würde dem Gesetzeszweck des § 5 Abs. 2a EStG jede Grundlage entziehen, wenn die pauschale Einbeziehung des sonstigen freien Vermögens in eine Rangrücktrittserklärung zur Passivierung führen würde.
- 11 Außerdem habe --wie das FA in der mündlichen Verhandlung mit Bezug auf das Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 05.03.2015 - IX ZR 133/14 (BGHZ 204, 231, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2015, 767) ferner vorgebracht hat-- die Zahlung auf eine nachträglich mit einer Rangrücktrittsvereinbarung versehene Verbindlichkeit (Schuldänderungsvereinbarung) keinen Rechtsgrund; es handele sich mithin um eine Leistung auf eine "Nichtschuld".
- 12 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13 Die Klägerin beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Sie macht im Kern geltend, dass der Bundesfinanzhof (BFH) in seinen Urteilen vom 10.08.2016 - I R 25/15 (BFHE 256, 409, BStBl II 2017, 670) sowie vom 28.09.2016 - II R 64/14 (BFHE 255, 90, BStBl II 2017, 104) bereits entschieden habe, dass im Falle eines Rangrücktritts die Verbindlichkeiten weiter zu passivieren seien, wenn die Tilgung auch aus sonstigem freiem Vermögen zu erfolgen habe. Es komme hierbei nicht darauf an, ob freies Vermögen bei der Rangrücktrittserklärung tatsächlich vorhanden sei. Die wirtschaftliche Belastung sei bei § 5 Abs. 2a EStG --wie sich aus der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 14/2070, S. 17) ergebe-- nicht maßgeblich; vielmehr sei allein auf den rechtlichen Gehalt der Vereinbarung abzustellen.

Entscheidungsgründe

B.

- 15 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung

--FGO--).

- 16** I. Das Urteil des FG ist, wie im Tenor erkannt, zu berichtigen.
- 17** 1. Das FG hat im Rubrum seiner Entscheidung nicht aufgenommen, dass die Klägerin mit Eintragung in das Handelsregister vom ...2017 --mithin im Verlauf des erstinstanzlichen Verfahrens-- ihre Firma geändert und ihren Sitz von Y nach Z verlegt hat. Damit liegt eine offenbare Unrichtigkeit vor.
- 18** 2. Gemäß § 107 FGO sind offenbare Unrichtigkeiten im Urteil jederzeit vom Gericht zu berichtigen. Als Berichtigungsgegenstand erfasst § 107 FGO alle Bestandteile des Urteils, auch das Rubrum und die darin enthaltenen Bezeichnungen (vgl. z.B. zur Bezeichnung des Streitgegenstands BFH-Beschluss vom 08.01.2010 - V B 99/09, BFH/NV 2010, 911, Rz 21; BFH-Urteil vom 19.12.2019 - III R 39/17, BFHE 267, 415, BStBl II 2020, 397, Rz 28).
- 19** 3. Der Senat ist im Rahmen des Revisionsverfahrens für diese Berichtigung zuständig (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 267, 415, BStBl II 2020, 397, Rz 29, m.w.N.).
- 20** II. Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die ertragswirksame Auflösung der Verbindlichkeiten ohne Rechtsgrund erfolgt ist. Denn eine Rangrücktrittserklärung, die die Erfüllung der Verpflichtung nicht nur aus zukünftigen Gewinnen und Einnahmen, sondern auch aus "sonstigem freiem Vermögen" vorsieht, löst selbst dann weder handels- noch steuerbilanziell ein Passivierungsverbot aus, wenn der Schuldner aufgrund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit aus der Sicht des Bilanzstichtages nicht in der Lage ist, freies Vermögen zu schaffen, und eine tatsächliche Belastung des Schuldnervermögens voraussichtlich nicht eintreten wird. Das wirtschaftliche Unvermögen des Schuldners ist unerheblich; vielmehr kommt es allein auf den rechtlichen Gehalt der Durchsetzungssperre an.
- 21** 1. Die Rangrücktrittsvereinbarung vom 21.09.2007 steht aus handelsbilanzieller Sicht einer weiteren Passivierung der gegenüber B zum Bilanzstichtag 30.09.2008 bestehenden Verbindlichkeiten nicht entgegen.
- 22** a) Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hat die Klägerin in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Ist eine Verbindlichkeit nach handelsbilanziellen Grundsätzen zu bilanzieren, gilt dieses Passivierungsgebot mithin auch für die Steuerbilanz. Nur wenn eine steuerrechtliche Spezialregelung --wie etwa § 5 Abs. 2a EStG-- weitere oder abweichende Kriterien für die Passivierung für Steuerzwecke aufstellt (dazu unter B.II.2.), kann es zu einer abweichenden Behandlung in der Steuerbilanz kommen.
- 23** aa) Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich insbesondere aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs "Vorschriften für alle Kaufleute" der §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB), wobei ein

Passivierungsgebot für Verbindlichkeiten aus §§ 246 Abs. 1 Satz 3, 247 Abs. 1, 253 Abs. 1 Satz 2, 266 Abs. 3 HGB folgt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10.07.2019 - XI R 53/17, BFHE 265, 249, BStBl II 2019, 803, Rz 17).

- 24** bb) Nach § 247 Abs. 1 HGB sind in der Handelsbilanz Schulden zu passivieren, 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 die am zu beurteilenden Bilanzstichtag eine gegenwärtige wirtschaftliche Belastung darstellt (vgl. BFH-Urteile vom 30.11.2011 - I R 100/10, BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332, Rz 11, m.w.N.; vom 15.04.2015 - I R 44/14, BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 8; in BFHE 255, 90, BStBl II 2017, 104, Rz 16). Dies gilt nach dem aus § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG folgenden sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz auch für Zwecke der Steuerbilanz (vgl. BFH-Urteile in BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 8; in BFHE 255, 90, BStBl II 2017, 104, Rz 16).
- 25** cc) Keine wirtschaftliche Belastung stellt eine Verbindlichkeit dar, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden muss. Für diese Annahme genügt es indes nicht, dass der Schuldner überschuldet ist (vgl. BFH-Urteile vom 01.03.2005 - VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523, unter II.B.2.a bb; in BFHE 255, 90, BStBl II 2017, 104, Rz 17). Allein die Vermögenslosigkeit des Schuldners führt nicht dazu, dass eine rechtlich bestehende Verpflichtung aus dem handels- oder steuerrechtlichen Abschluss auszubuchen ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 9; in BFHE 255, 90, BStBl II 2017, 104, Rz 17). Dies entspricht auch der Rechtsauffassung der Verwaltung (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 08.09.2006, BStBl I 2006, 497; Oberfinanzdirektion --OFD-- Frankfurt a.M., Verfügungen vom 30.06.2017, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2017, 1176, und vom 03.08.2018, DStR 2019, 560).
- 26** b) Danach sind die Voraussetzungen für die handelsbilanzielle Passivierung der streitgegenständlichen Verbindlichkeiten nicht entfallen. Eine erfolgswirksame Auflösung dieser Verbindlichkeit kommt nicht in Betracht.
- 27** aa) Die den Streitfall betreffenden Forderungen der B gegenüber der Klägerin hatten am Bilanzstichtag weiterhin Bestand.
- 28** (1) Nach der Rechtsprechung des BGH bildet die nachträgliche Übereinkunft eines Rangrücktritts einen verfügenden Schuldänderungsvertrag i.S. des § 311 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), wenn der Zweck einer Rangrücktrittsvereinbarung darin liegt, dass --wie hier-- die betreffende Forderung zur Vermeidung einer Insolvenz nicht in der Überschuldungsbilanz erscheint (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 204, 231, DStR 2015, 767, Rz 32). Aufgrund des Schuldänderungsvertrages wird die Forderung mit dinglicher Kraft inhaltlich dahin umgewandelt, dass sie --bezogen auf den Überschuldungsstatus-- nicht mehr zu passivieren ist. Die Forderung bildet im Verhältnis zu den übrigen Gläubigern haftendes Kapital und darf deshalb nicht an den Forderungsinhaber ausbezahlt werden. Damit wird der Forderung vereinbarungsgemäß eine nachrangige Stellung zugewiesen, die eine Befriedigung nur aus freiem, nicht zur Schuldendeckung benötigtem Vermögen der Gesellschaft gestattet. Durch die Vereinbarung wird zwar die Rangfolge, nicht aber der Bestand der Forderung geändert, so dass auch etwaige Sicherungsrechte nicht berührt werden (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 204, 231, DStR 2015, 767, Rz 32, m.w.N.). Die betreffende Verbindlichkeit bleibt mithin rechtlich bestehen und wird nur in ihrem Rang verändert; der Rangrücktritt stellt damit keinen

Forderungsverzicht dar, der Gläubiger bleibt Inhaber der Forderung (vgl. z.B. Schmidt, Der Konzern 2017, 86, 88 ff.). Dies ist auch hier der Fall.

- 29** (2) Wird die mit einem Rangrücktritt versehene Forderung von dem Schuldner trotz Insolvenzreife beglichen, steht ihm nach § 812 Abs. 1 Satz 1 Fall 1 BGB ein Rückforderungsanspruch gegen den Gläubiger zu (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 204, 231, DStR 2015, 767, Rz 33) und ein Insolvenzverwalter kann die Zahlung anfechten (BGH-Urteil in BGHZ 204, 231, DStR 2015, 767, Rz 46 ff.). Dies betrifft den rechtlichen Bestand der Forderung indes nicht und lässt daher nicht den Schluss zu, dass --wie das FA meint-- die vom Rangrücktritt erfassten Forderungen keinen rechtlichen Bestand mehr hätten und es sich insoweit um eine nicht zu passivierende "Nichtschuld" handeln würde.
- 30** bb) Die Klägerin war am Bilanzstichtag zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung der B gegenüber verpflichtet, die nach Maßgabe der getroffenen Schuldänderungsvereinbarung vom Gläubiger erzwungen werden konnte. Eine Tilgungsmöglichkeit für die Verbindlichkeiten bestand, soweit die Forderungen u.a. "aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übersteigenden freien Vermögen" zu bedienen waren.
- 31** cc) Die wirtschaftliche Belastung der Klägerin war am Bilanzstichtag ebenso wenig entfallen.
- 32** (1) Das rechtliche Bestehen einer Verbindlichkeit bewirkt im Regelfall eine wirtschaftliche Belastung und rechtfertigt somit eine Passivierung der Verbindlichkeit. Es lässt darauf schließen, dass der Gläubiger sein Forderungsrecht geltend machen wird und das Vermögen somit durch bevorstehende Zahlungen belastet ist. Besteht die Forderung rechtlich fort und ist der Gläubiger weiterhin zur Geltendmachung der Forderung entschlossen, hat sich die Vermögenslage des Schuldners nicht verbessert (vgl. Kahlert in Brückmans/Thole, Handbuch Insolvenzplan, 2. Aufl., Steuerfolgen von Sanierungsmaßnahmen, Rz 145). Die mit einem Rangrücktritt versehenen Verbindlichkeiten sind weiterhin --nachrangige-- Verbindlichkeiten, die den Vermögensrechten der Gesellschafter vorgehen und damit fortbestehende Verbindlichkeiten (vgl. auch Briese, DStR 2017, 799, 803, m.w.N.). Anders als bei einem vollständigen oder teilweisen Forderungsverzicht führt der Rangrücktritt nicht dazu, dass die betreffende Verbindlichkeit erlischt oder sich im Bestand mindert.
- 33** (2) Die Verbindlichkeit wäre nur dann auszubuchen, falls eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit gegen eine Inanspruchnahme spräche. Diese Voraussetzung ist bei Vermögenslosigkeit indes nicht gegeben, so dass auch im Überschuldungsfalle weiterhin Fremdkapital vorliegt. Mit Rücksicht auf das Gebot des vollständigen Vermögensausweises (§ 246 Abs. 1 HGB) führt allein die Vermögenslosigkeit des Schuldners nicht dazu, eine rechtlich bestehende Verpflichtung aus dem handels- oder steuerrechtlichen Abschluss auszubuchen (vgl. Wacker in Festschrift Gosch, 2016, S. 413, 416). Gleiches gilt für den Fall, dass --wie hier-- eine Rangrücktrittsvereinbarung die Verpflichtung bestehen lässt, die Gesellschafterforderungen aus dem nach Begleichung der vorrangigen Ansprüche verbleibenden sog. freien Vermögen zu tilgen. Tragend ist mithin auch im Rahmen dieser Beurteilung nicht das wirtschaftliche Unvermögen, für die Schulden aufkommen zu können, sondern der rechtliche Gehalt der vereinbarten Durchsetzungssperre (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 409, BStBl II 2017, 670, Rz 16). Anderenfalls würde ein unzutreffendes Bild von der Vermögenslage des Schuldners vermittelt. Der Nichtausweis der

Verbindlichkeit würde gegen den Vorsichtsgrundsatz sowie das Gebot des vollständigen Ausweises bestehender Risiken verstoßen (vgl. BFH-Urteile vom 30.03.1993 - IV R 57/91, BFHE 170, 449, BStBl II 1993, 502, unter 1.b dd; vom 20.10.2004 - I R 11/03, BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581, unter II.2.b; in BFHE 255, 90, BStBl II 2017, 104, Rz 21).

- 34** 2. Die streitgegenständliche Rangrücktrittsvereinbarung löst auch kein steuerbilanzielles Passivierungsverbot (§ 5 Abs. 2a EStG) aus.
- 35** a) In Abgrenzung zu den allgemeinen Grundsätzen der Bilanzierung gewisser und ungewisser Verbindlichkeiten sieht die Regelung des § 5 Abs. 2a EStG vor, dass für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen sind, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.
- 36** aa) Das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG setzt dabei voraus, dass sich der Anspruch des Gläubigers verabredungsgemäß nur auf künftiges Vermögen des Schuldners --damit nicht: auf am Bilanzstichtag vorhandenes Vermögen-- bezieht (vgl. BFH-Urteile in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332; vom 06.02.2013 - I R 62/11, BFHE 240, 314, BStBl II 2013, 954; in BFHE 265, 249, BStBl II 2019, 803). Unter Einnahmen oder Gewinnen sind mithin künftige Vermögenswerte zu verstehen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 9; in BFHE 255, 90, BStBl II 2017, 104, Rz 18).
- 37** bb) Auch auf Rangrücktrittsvereinbarungen, die zum Inhalt haben, dass die Verbindlichkeiten nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt werden müssen, ist § 5 Abs. 2a EStG anwendbar (vgl. BFH-Urteile in BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 10; in BFHE 255, 90, BStBl II 2017, 104, Rz 19).
- 38** cc) Dagegen ist § 5 Abs. 2a EStG auf Rangrücktrittsvereinbarungen nicht anwendbar, wenn die Verbindlichkeit auch aus sonstigem Vermögen, dem sog. freien Vermögen, zu tilgen ist (vgl. --auch zur Tilgung aus freiem Vermögen bereits vor Einfügung des § 5 Abs. 2a EStG-- BFH-Urteile in BFHE 170, 449, BStBl II 1993, 502, Leitsatz; in BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581, unter II.2.b; in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332, Rz 20; in BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 9; in BFHE 255, 90, BStBl II 2017, 104, Rz 21). Die Verwaltung teilt diese Auffassung (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2006, 497; OFD Frankfurt a.M., Verfügungen vom 30.06.2017, GmbHR 2017, 1176, und vom 03.08.2018, DStR 2019, 560). Eine derartige Rangrücktrittsvereinbarung lässt auch nicht darauf schließen, dass die Verbindlichkeit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden muss.
- 39** b) Das FG hat danach zu Recht dahin erkannt, dass § 5 Abs. 2a EStG nicht zu einem Passivierungsverbot der gegenüber B bestehenden Verbindlichkeiten führt. Etwas anderes ergibt sich im Streitfall nicht daraus, dass freies Vermögen mit Ausnahme einer Forderung am maßgeblichen Bilanzstichtag weder vorhanden gewesen ist noch --wie das FA meint-- die konkrete Möglichkeit bestanden habe, freies Vermögen zu schaffen. § 5 Abs. 2a EStG stellt nicht darauf ab, ob freies Vermögen zum maßgeblichen Bilanzstichtag bereits vorhanden ist oder künftig geschaffen werden kann (vgl. ebenso Westpfahl/Kresser, Der Betrieb --DB-- 2016, 33; Richter, Deutsche Steuer-Zeitung 2016, 621; Mayer/Wagner, DStR 2017, 2025; Wacker, DB

2017, 26; ders. in Festschrift Gosch, a.a.O., S. 413, 419; Seppelt, BB 2019, 114; Reddig in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 5 Rz 190; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 957d; Richter in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG, Rz 1913; a.A. Weber-Grellet, BB 2015, 2667; ders. in Schmidt, EStG, 39. Aufl., § 5 Rz 315 und 550 "Gesellschafterfinanzierung"; Müller, BB 2016, 491; Oser, DStR 2017, 1889).

- 40** aa) Ein steuerrechtliches Passivierungsverbot ist erst dann zu bejahen, wenn der Rangrücktritt nach Maßgabe der Tatbestandsvoraussetzungen des § 5 Abs. 2a EStG in dem Sinne spezifiziert wird, dass die hiervon betroffenen Verpflichtungen nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, und deshalb --so die Rechtsfolge der Vorschrift-- deren Passivierung daran gebunden ist, dass die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 409, BStBl II 2017, 670, Rz 15).
- 41** bb) Zwar ist den Anforderungen des § 5 Abs. 2a EStG nicht nur genügt, wenn der Rangrücktritt eine Tilgung nur aus zukünftigen Jahresüberschüssen oder Steuerbilanzgewinnen vorsieht. Auch eine im Zeitpunkt der Überschuldung getroffene Abrede, nach der Forderungen aus zukünftigen handelsrechtlichen Bilanzgewinnen zu begleichen sind, löst das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG aus (vgl. BFH-Urteil in BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, 1. Leitsatz). Den Umstand, dass in den Bilanzgewinn auch Kapitalrücklagen eingehen können, hat der I. Senat des BFH nicht nur wirtschaftlich, sondern --und vor allem-- auch bei rechtlicher Beurteilung der Abrede als unmaßgeblich erachtet, weil solche Rücklagen vorrangig mit den Verlustvorträgen zu verrechnen sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 409, BStBl II 2017, 670, Rz 16, m.w.N.). Diese Wertung beinhaltet mithin eine rechtliche Gleichstellung mit Vereinbarungen, die nur auf den handelsrechtlichen Jahresüberschuss abstellen. Darüber hinaus ist dem aber nicht zu entnehmen, dass allein der dahingehende Zukunftsbezug einer Rangrücktrittsabrede, freies Vermögen, das in Bezug auf den Streitfall zur Tilgung der Forderungen heranzuziehen und künftig erst noch zu erwirtschaften ist, das steuerrechtliche Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG auslösen würde (vgl. auch Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 957d).
- 42** cc) Aus § 5 Abs. 2a EStG ergibt sich nicht, dass die Bezugnahme in einer Rangrücktrittsabrede auf das die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigende Vermögen die Pflicht des Schuldners, Verbindlichkeiten zu passivieren, der Höhe nach auf den Umfang des im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe tatsächlich vorhandenen freien Vermögens beschränken würde. Es reicht aus, dass auf das "freie" Vermögen Bezug genommen wird, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe dieses am zu beurteilenden Bilanzstichtag tatsächlich vorhanden ist. Der dahingehende Zukunftsbezug, dass das in Bezug genommene Vermögen erst noch erwirtschaftet werden muss, wäre zwar faktisch, nicht jedoch rechtlich gegeben. Dieser faktische Zukunftsbezug ist jedoch irrelevant, da die reale Erfüllungsfähigkeit für die Passivierung einer Verbindlichkeit irrelevant ist; nur die rechtliche Verknüpfung ist im Rahmen des § 5 Abs. 2a EStG maßgeblich.
- 43** dd) Dies dient auch der Rechtssicherheit; denn zur Beantwortung der Frage, ob und inwieweit zum jeweiligen Bilanzstichtag "sonstiges Vermögen" tatsächlich vorhanden ist, wäre jeweils eine Schattenliquidationsrechnung durchzuführen (vgl. Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 957d). Im Übrigen zeigt der Streitfall, dass allein die Einstellung der operativen Tätigkeit nicht die an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit für den Wegfall der wirtschaftlichen Belastung bietet, da die Klägerin ihre operative Tätigkeit nach mehr als zehn Jahren wieder aufgenommen hat (vgl. insoweit auch Seppelt, BB 2019, 114).

44 ee) Dieses Ergebnis steht auch im Einklang mit dem Gesetzeszweck des § 5 Abs. 2a EStG. Nur in Fällen, in denen der Gläubiger ausschließlich Anspruch auf künftige Einnahmen oder Gewinne des Schuldners hat, ist sein Rückforderungsanspruch auf diese künftigen Vermögenswerte beschränkt; das (übrige) Vermögen des Schuldners am Bilanzstichtag ist hiervon unberührt. Nur in diesen Fällen scheidet die "Dokumentation", ausgewiesenes Vermögen sei durch diese Verpflichtung belastet, nach § 5 Abs. 2a EStG aus (so BTDrucks 14/2070, S. 18). Den Gesetzesmaterialien ist jedenfalls nicht zu entnehmen, dass der Gesetzgeber in den Regelungsbereich des § 5 Abs. 2a EStG auch Verbindlichkeiten einbeziehen wollte, die nach der getroffenen Rangrücktrittsabrede zwar auch aus sonstigem Vermögen getilgt werden müssen, jedoch infolge des wirtschaftlichen Unvermögens des Schuldners gegenwärtig nicht bedient werden können.

45 III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
