Urteil vom 15. April 2015, I R 44/14

Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt: Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss

BFH I. Senat

EStG § 5 Abs 2a, AktG § 158, HGB § 247 Abs 1, HGB § 252 Abs 1 Nr 2, HGB § 252 Abs 1 Nr 4, HGB § 268 Abs 1, HGB § 275 Abs 4, EStG § 4 Abs 1 S 5, KStG § 8 Abs 1 S 1, EStG VZ 2005

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 11. Juni 2014, Az: 6 K 324/12

Leitsätze

1. Eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, unterliegt dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG 2002 (insoweit Bestätigung des Senatsurteils vom 30. November 2011 I R 100/10, BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332) .

2. Beruht der hierdurch ausgelöste Wegfallgewinn auf dem Gesellschaftsverhältnis, ist er durch den Ansatz einer Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der betroffenen Forderungen zu neutralisieren (insoweit Abkehr vom Senatsurteil in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332) .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12. Juni 2014 6 K 324/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, deren Wirtschaftsjahr jeweils zum 30. Juni endete, erhielt von ihrer Muttergesellschaft, der E-GmbH, im Zuge einer Konzernumstrukturierung Darlehen in Höhe von 7 Mio. € sowie 2,6 Mio. US-Dollar (USD).

2 Für beide Darlehen vereinbarten die Vertragsbeteiligten jeweils in gesonderten Urkunden am 7. Oktober 2004 zur Abwendung der Überschuldung im Sinne der Insolvenzordnung (InsO) einen Rangrücktritt folgenden Inhalts: "Die (E-GmbH) tritt als alleinige Gesellschafterin mit ihrem Anspruch auf Tilgung und Verzinsung des der (Klägerin) gewährten Darlehens im Betrag von (7 Mio. €/2,6 Mio. USD) dergestalt im Rang hinter die Forderung sämtlicher anderer Gläubiger, einschließlich aller in § 39 Abs. 1 und Abs. 2 InsO genannten Gläubiger zurück, dass sie Tilgung und Verzinsung des Darlehens nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss verlangen kann. Für den Fall der Insolvenz tritt die (E-GmbH) auf den Rang des § 199 Satz 2 InsO zurück."

3 In dem auf den 30. Juni 2005 (Streitjahr) erstellten Jahresabschluss sind auf der Aktivseite neben Erinnerungswerten für Finanzanlagen (insgesamt in Höhe von 3 €) und Forderungen gegen verbundene Unternehmen (154.574,49 €) ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Jahresfehlbetrag in Höhe von 9.291.521 € sowie unter den Passiva u.a. ein Verlustvortrag (8.133.748,47 €), eine Kapitalrücklage in Höhe von 644.227,77 € und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern in Höhe von insgesamt 9.431.852,33 € ausgewiesen; hiervon entfielen 9.189.658 € auf die der Klägerin von der E-GmbH gewährten Kredite.

4 Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Ansicht, dass § 5 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) der Passivierung der gegenüber der E-GmbH bestehenden Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz der Klägerin entgegenstehe. Dementsprechend hat er mit den geänderten Bescheiden vom 2. November 2011 und vom 31. Oktober 2011 den Gewerbesteuermessbetrag sowie die Körperschaftsteuer festgesetzt und die Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags für Zwecke der Festsetzung der Körperschaftsteuer abgelehnt. Der nach erfolgslosem Einspruch erhobenen Klage hat das Finanzgericht (FG) stattgegeben (Niedersächsisches FG, Urteil vom 12. Juni 2014 6 K 324/12, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 1601).

5 Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet. Entgegen der Ansicht des FG war die Klägerin nicht berechtigt, in ihrer auf den 30. Juni 2005 aufzustellenden Steuerbilanz die gegenüber der E-GmbH bestehenden Darlehensschulden zu passivieren. Allerdings kann der Senat aufgrund der Feststellungen der Vorinstanz nicht beurteilen, in welcher Höhe die hierdurch bedingte Erhöhung des Bilanzgewinns durch den Ansatz einer Einlage ausgeglichen wird. Das Urteil der Vorinstanz ist deshalb aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

8 1. Nach § 247 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind in der Handelsbilanz Schulden dann 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 eine wirtschaftliche Belastung darstellt (Senatsurteil vom 30. November 2011 I R 100/10, BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332, m.w.N.). Dies gilt nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 auch für Zwecke der Steuerbilanz und damit insbesondere auch für die Körperschaft- und Gewerbesteuer (§ 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG 2002-- und § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG 2002--). Im Hinblick auf das Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung ging der Bundesfinanzhof (BFH) davon aus, dass Verpflichtungen, deren Erfüllung an den Gesamtgewinn des Unternehmens anknüpfen, noch keine wirtschaftliche Last darstellen, weil sie nicht aus dem zum Stichtag vorhandenen Vermögen bedient werden müssen; Schulden dieser Art sind deshalb in der Handelsbilanz nicht zu passivieren (Wahlrecht) mit der weiteren Folge, dass sie einem steuerrechtlichen Passivierungsverbot unterliegen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. November 1980 GrS 1/79, BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164). Betraf die Rückzahlungsverpflichtung hingegen nur einen Ausschnitt der gewerblichen Tätigkeit, war sie unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz auszuweisen (BFH-Urteil vom 20. September 1995 X R 225/93, BFHE 178, 434, BStBl II 1997, 320; Senatsurteil vom 6. Februar 2013 I R 62/11, BFHE 240, 314, BStBl II 2013, 954).

9 In diese Regelungszusammenhänge hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) --in Übereinstimmung mit der bereits zuvor von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 17. Februar 1998, BStBl I 1998, 368, m.w.N.)-- durch die Sonderregelung des § 5 Abs. 2a EStG 1997 in der Weise eingegriffen, dass --so die Vorschrift-- für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen erst anzusetzen sind, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Unter Berücksichtigung dieser geänderten Regelungszusammenhänge ist das steuerrechtliche Passivierungsverbot (§ 5 Abs. 2a EStG 2002) einerseits nicht mehr daran gebunden, dass die Verbindlichkeiten nur im Falle eines Gesamtgewinns zu erfüllen sind. Andererseits ist es dabei geblieben, dass allein die Vermögenslosigkeit des Schuldners nicht dazu führt, eine rechtlich bestehende Verpflichtung aus dem handels- oder steuerrechtlichen Abschluss auszubuchen, da ohne eine (rechtliche) Beschränkung des Rückzahlungsanspruchs auf künftige Einnahmen oder Gewinne (d.h. auf künftige Vermögenswerte) der zutreffende Ausweis des schuldnerischen Vermögens die Passivierung der Schulden erfordert (so ausdrücklich BTDrucks 14/2070; ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 9. Februar 1993 VIII R 29/91, BFHE 171, 419, BStBl II 1993, 747). Demgemäß ist auch in Fällen eines Rangrückritts die Verpflichtung, Kredite aus dem sog. freien Vermögen zu tilgen, weder

handelsrechtlich noch nach den Merkmalen des § 5 Abs. 2a EStG 2002 geeignet, ein Passivierungsverbot zu begründen (Senatsurteil in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332).

10 2. Hieran anknüpfend hat der Senat mit dem zuletzt genannten Urteil (in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332) für einen in dem Sinne "qualifizierten" (genauer: spezifizierten) Rangrücktritt, nach dem "die Gläubigerin die Befriedigung ihrer Gesamtforderung nur aus künftigen Jahresüberschüssen, soweit sie bestehende Verlustvorträge übersteigen, oder ggf. aus einem Liquidationsüberschuss verlangen (konnte)", entschieden, dass eine Verbindlichkeit, die nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden braucht, mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung nicht ausgewiesen werden kann.

11 3. Vor diesem Hintergrund ist auch im Streitfall eine Passvierung der gegenüber der E-GmbH bestehenden Zahlungsverpflichtungen ausgeschlossen.

12 a) Dies gilt zunächst insofern, als zu den Gewinnen i.S. von § 5 Abs. 2a EStG 2002 auch die entsprechend den Vereinbarungen vom 7. Oktober 2004 zur Darlehenstilgung einzusetzenden "künftigen Bilanzgewinne" zu rechnen sind. Soweit die Vorinstanz für ihre hiervon abweichende Sicht darauf hinweist, dass der handelsrechtliche Begriff des Bilanzgewinns das Jahresergebnis (Jahresüberschuss oder -fehlbetrag), den Gewinn- oder Verlustvortrag sowie die Veränderungen der Rücklagen (einschließlich der Kapitalrücklagen) umfasst, ist dem zwar im Ausgangspunkt zu folgen (vgl. § 158 des Aktiengesetzes --AktG--; § 268 Abs. 1 und § 275 Abs. 4 HGB). Das FG hat jedoch nicht hinreichend gewürdigt, dass der Gewinnbegriff i.S. von § 5 Abs. 2a EStG 2002 nicht nur auf den Steuerbilanzgewinn abstellt, sondern --entsprechend Wortlaut und Sinn der Regelung (Passivierungsverbot bei fehlender wirtschaftlicher Belastung)-- auch denjenigen Sachverhalt erfasst, dass die betroffenen Verpflichtungen nur aus künftigen (handelsrechtlichen) Jahresüberschüssen zu erfüllen sind (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332). Demgemäß kann auch für die im Streitfall getroffene Vereinbarung, die Forderungen der E-GmbH aus künftigen Bilanzgewinnen zu erfüllen, nichts anderes gelten.

13 Es ist dem FG allerdings darin beizupflichten, dass eine solche Abrede dann mit einer im vorgenannten Sinne aktuellen wirtschaftlichen Belastung der Vermögenslage des Schuldners verbunden sein kann, wenn die Verpflichtung aus dem sich aufgrund der Auflösung einer Kapitalrücklage (also dem gegenwärtigen Schuldnervermögen) ergebenden (oder sich erhöhenden) Bilanzgewinn getilgt wird. Gleichwohl ist für den im anhängigen Verfahren zu beurteilenden Sachverhalt zu beachten, dass die Forderungen der E-GmbH nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn der Klägerin (zum Liquidationsüberschuss s. nachfolgend) zu tilgen waren und sich nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags (30. Juni 2005) --d.h. mit Rücksicht auf den Fehlbetrag des Geschäftsjahrs 2004/2005 (rd. 2 Mio. €) sowie den Verlustvortrag (rd. 8,1 Mio. €)-- selbst im Falle der Auflösung der Kapitalrücklage (rd. 0,644 Mio. €) kein Bilanzgewinn hätte einstellen können. Folge hiervon ist zugleich, dass die gegenüber der E-GmbH bestehenden Verpflichtungen i.S. von § 5 Abs. 2a EStG 2002 auch nur im Falle der Erzielung künftiger Gewinne (Jahresüberschüsse) zu erfüllen waren. Unerheblich ist hierbei, ob --wozu das FG keine bindenden Feststellungen getroffen hat-- der tatsächliche Wert des Vermögens der Klägerin die handelsrechtlichen Ansätze am vorgenannten Bilanzstichtag überschritten hat. Hierauf kommt es deshalb nicht an, weil stille Reserven erst im Zeitpunkt ihrer Aufdeckung das Jahresergebnis und damit den für Zwecke der Forderungserfüllung (gemäß den Rangrücktrittsabreden) maßgeblichen Bilanzgewinn erhöhen. Ebenso wenig kommt es darauf an, ob die E-GmbH in späteren Geschäftsjahren Gesellschafterleistungen (Einlagen) erbracht hat; selbst dann, wenn diese nicht als Zuzahlungen in das Eigenkapital (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB), sondern als außergewöhnlicher Ertrag (§ 275 Abs. 2 Nr. 15 HGB) erfasst werden (s. hierzu Förschle/K. Hoffmann/in Beck Bil-Komm., 9. Aufl., § 272 Rz 195, Förschle/Peun, ebenda, § 275 Rz 222), sind sie erst im Jahr ihrer Realisierung anzusetzen und können demgemäß auch erst ab diesem Zeitpunkt den Bilanzgewinn erhöhen.

14 b) Der Tatbestand des § 5 Abs. 2a EStG 2002 wird im Streitfall nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Klägerin nicht nur verpflichtet war, die Forderungen der E-GmbH aus ihrem zukünftigen Bilanzgewinn, sondern --so die streitgegenständlichen Vereinbarungen-- auch aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen. Hierzu hat der Senat mit Urteil in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332 erläutert, dass es sich bei dem Liquidationsüberschuss zwar um das Vermögen handelt, das im Fall der Liquidation nach Veräußerung der Wirtschaftsgüter und Begleichung aller (übrigen) Verbindlichkeiten verbleibt; demgemäß betreffen die Zahlungspflichten aus einem Liquidationsüberschuss bereits das gegenwärtige Vermögen, sie belasten aber das gegenwärtige Vermögen (noch) nicht, da nach dem Grundsatz der Unternehmensfortführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) 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.

15 Zwar ist hiergegen im Schrifttum (Schmid, Finanz-Rundschau --FR-- 2012, 837, 841) geltend gemacht worden, das treffe nur für Verbindlichkeiten zu, die ausschließlich aus einem Liquidationsüberschuss zu tilgen seien, vorliegend hingegen eine bereits vor der Eröffnung des Liquidationsverfahrens entstandene Schuld zu beurteilen sei. Der Einwand gibt jedoch keine Veranlassung, die Rechtsprechung zu korrigieren. Er lässt außer Acht, dass das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG 2002 nicht nur für zukünftig entstehende, sondern gleichermaßen auch für bereits entstandene Verbindlichkeiten gilt, wenn diese nur aus zukünftig anfallenden Gewinnen (Jahresüberschüssen) zu erfüllen sind und deshalb das aktuelle Vermögen des Schuldners nicht belasten. Hiervon ausgehend wäre es aber widersprüchlich und würde erkennbar dem Gesetzeszweck widerstreiten, wenn die Verpflichtung, eine entstandene Schuld aus zukünftigen Vermögenswerten (hier: Liquidationsüberschuss) zu tilgen, das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG 2002 außer Kraft setzen würde, obwohl vor Eintritt des Liquidationsfalls das schuldnerische Vermögen nach der getroffenen Vereinbarung (hier: Rangrücktrittsvereinbarung) nicht belastet ist. Vielmehr ist --wie im Senatsurteil in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332 ausgesprochen-- auch in diesem Fall bei einem werbend tätigen Unternehmen die Tilgungsmöglichkeit aus einem Liquidationsüberschuss bei der Beurteilung der Tatbestandsmerkmale des § 5 Abs. 2a EStG 2002 unbeachtet zu lassen.

16 c) Soweit schließlich geltend gemacht wird (Fink, EFG 2014, 1603, 1604), der vorliegende Rechtsstreit gebe Gelegenheit, zu der umstrittenen Frage Stellung zu nehmen, ob ein nicht spezifizierter Rangrücktritt dem Gläubiger den Rückgriff auf das freie Vermögen des Schuldners mit der Folge belasse, dass das steuerrechtliche Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG 2002 nicht zum Tragen komme (vgl. BFH-Urteil vom 10. November 2005 IV R 13/04, BFHE 211, 294, BStBl II 2006, 618; a.A. BMF-Schreiben vom 8. September 2006, BStBl I 2006, 497, Rz 6 ff.), bedarf auch dies vorliegend keiner Entscheidung. Der von der E-GmbH erklärte Rangrücktritt war nicht unspezifiziert, sondern dahin gefasst, dass ihre Forderungen --ebenso wie in dem dem Senatsurteil in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332 zugrunde liegenden Sachverhalt-- "nur" aus einem zukünftigen Bilanzgewinn oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu begleichen waren.

17 4. Die tatsächlichen Feststellungen erlauben indes keine abschließende Beurteilung dazu, ob der aus der Ausbuchung der Verbindlichkeiten sich ergebende Gewinn um den Ansatz einer verdeckten Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 1 und 5 EStG 2002 i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 und § 7 Satz 1 GewStG 2002) zu kürzen ist.

18 Allerdings hat der Senat bisher vertreten, dass Darlehen, die aus künftigen Gewinnen zu tilgen sind, nicht die Funktion von zusätzlichem Eigenkapital zukommt (Urteil in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332; zustimmend z.B. Baschnagel, Die Unternehmensbesteuerung 2014, 769, 771). Hieran ist jedoch nicht festzuhalten. Maßgeblich für diese Rechtsprechungskorrektur ist zum einen, dass der Einlagetatbestand durch die Zuführung eines Wirtschaftsguts gekennzeichnet ist (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG 2002) und hierzu nach ständiger Rechtsprechung nicht nur der Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens, sondern auch der Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens zu rechnen ist (BFH-Urteile vom 7. Mai 2014 X R 19/11, BFH/NV 2014, 1736; vom 6. November 2003 IV R 10/01, BFHE 204, 438, BStBl II 2004, 416; vom 22. November 1983 VIII R 133/82, BFHE 140, 69). Zum anderen kommt hinzu, dass der steuerrechtliche Einlagebegriff nicht dem Maßgeblichkeitsgrundsatz unterliegt, sondern mit Rücksicht auf seine eigenständigen Regelungszwecke über diesen hinausgeht (Senatsurteil vom 29. Mai 1996 I R 118/93, BFHE 180, 405, BStBl II 1997, 92). Da zu diesen Regelungszwecken aber insbesondere auch gehört, den Steuerbilanzgewinn um die nicht betrieblich veranlassten Mehrungen des steuerrechtlichen Betriebsvermögens zu mindern, umfasst der hierauf abgestimmte steuerrechtliche Einlagebegriff (sog. Funktionsbegriff) auch die durch einen Rangrücktritt i.V.m. § 5 Abs. 2a EStG 2002 ausgelöste Ausbuchung von Verbindlichkeiten, vorausgesetzt, die Vereinbarung zur Subordination der Verbindlichkeit ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (gl.A. BFH-Urteil in BFHE 211, 294, BStBl II 2006, 618; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 10. September 2008 12 K 8271/05 B, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2009, 1380; Schmid, FR 2012, 837, 842; Neumann, Steuerberater-Jahrbuch --StbJb-- 2012/2013, S. 339, 381; Rädtke, Unternehmensteuern und Bilanzen 2012, 338; vgl. auch Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., § 4 V, S. 109). Demnach ist es für den Eigenkapitalausweis unerheblich, dass der Rangrücktritt der E-GmbH nicht zum Erlöschen der Darlehensforderungen geführt hat (zweifelnd Förster, StbJb 2012/2013, S. 383). Es kommt auch nicht darauf an, dass die Verbindlichkeiten der Klägerin bei Anfall eines zukünftigen (Bilanz-)Gewinns oder Liquidationsüberschusses wieder zu erfüllen waren. Auch dies kann die Annahme einer Einlage nicht hindern, weil auch in Fällen des Forderungsverzichts gegen Besserungsschein der Eintritt des Besserungsfalls zu einer erneuten Umqualifikation des Darlehens (in Fremdkapital) führt und damit bis zu diesem Zeitpunkt davon auszugehen ist, dass dem Schuldner (temporär) Eigenkapital zur Verfügung stand (Senatsurteil vom 12. Juli 2012 I R 23/11, BFHE 238, 344, m.w.N.).

19 5. Die Sache ist hiernach nicht spruchreif, da das FG --von seinem Standpunkt aus folgerichtig-- keine

Feststellungen zur gesellschaftsrechtlichen Veranlassung des Rangrücktritts sowie zum Teilwert der hiervon betroffenen Darlehensforderungen getroffen hat (vgl. auch hierzu Senatsurteil in BFHE 238, 344). Das vorinstanzliche Urteil ist deshalb aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

20 6. Die Entscheidung über die Kosten wird dem FG übertragen (§ 143 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de