

By PwC Deutschland | 15. Juni 2021

Update: Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt

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. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Sachverhalt

Die konzernangehörige 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 B-GmbH (B). Die Klägerin, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, hatte im Jahr 2008 (Streitjahr) ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.10. bis 30.09.

B verzichtete im Streitjahr gegenüber der Klägerin, die zu diesem Zeitpunkt eine bilanzielle Überschuldung aufwies, auf Forderungen und gab zugleich eine Rangrücktrittserklärung ab.

Nach einer Außenprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass aufgrund der fehlenden operativen Geschäftstätigkeit sowie der weitgehenden 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. September 2008 bis auf einen Betrag in Höhe des freien Vermögens gewinnerhöhend aufzulösen.

Die Klage vor dem Finanzgericht Münster hatte Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Das Finanzgericht 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.

Das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a Einkommensteuergesetz (EStG) setzt voraus, dass sich der Anspruch des Gläubigers verabredungsgemäß nur auf künftiges Vermögen des Schuldners damit nicht: auf am Bilanzstichtag vorhandenes Vermögen bezieht (vgl. BFH, Urteil v. 06. Februar 2013, I R 62/11).

Das Finanzgericht 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 Finanzamt 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.

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.

Update (15. Juni 2021)

Das Urteil XI R 32/18 wurde im BStBl. veröffentlicht, BStBl. II 2021, Seite 279.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 19. August 2020 (**XI R 32/18**), veröffentlicht am 03. Dezember 2020.

Schlagwörter

Einkommensteuerrecht, Passivierungsverbot, Rangrücktritt